

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

JUSSI JÄRVENPÄÄ

**VALTIOVARAIN CONTROLLER -TOIMINNON
OIKEUDELLINEN ASEMA**

Pro gradu -tutkielma
Julkisoikeus
Tampere 2015

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

JÄRVENPÄÄ, JUSSI: Valtiovarain controller -toiminnon oikeudellinen asema

Pro Gradu -tutkielma, VII + 80 s.

Julkisoikeus

Huhtikuu 2015

Tutkimuksessa pyritään ymmärtämään valtiontalouden sisäistä valvontaa oikeudellisesta näkökulmasta. Tutkimus on julkisoikeudellinen ja se voidaan sijoittaa sekä finanssivaltiovarainhallinto-oikeuden alaan että valtiosääntöoikeuden alaan. Tutkimuksessa tarkastellaan valtiontalouden ulkoista ja sisäistä valvontaa, erityisesti niitä toteuttavien organien näkökulmasta. Tutkimus pohjautuu valtiovarain controller -toiminnon ympärille. Valtiovarain controller -toiminnosta on säädetty talousarviolain (423/1988) neljännessä luvussa, jossa säädetään taloudenhoidon ohjauksesta ja sisäisestä valvonnasta. Tutkimus perustuu oikeusdogmaattiseen eli lainopilliseen tulkintaan. Oikeusdogmatiikan eli lainopin tehtävä on tulkita ja systematisoida oikeussäännöksiä.

Tutkimustehtävänä on selvittää ja aukaista valtiontalouden valvonnan, erityisesti sisäisen valvonnan toimintaa Suomessa. Tutkielmassa selvitetään, mikä on valtiovarain controller -toiminnon toimivalta ja oikeudellinen asema Suomessa suhteessa muihin valtiontalouden valvonnan organeihin, erityisesti valtiontalouden tarkastusvirastoon ja eduskunnan tarkastusvaliokuntaan.

Keskeisin tutkimusongelma on selvittää controller-toiminnon oikeudellinen asema valtiontalouden valvonnan toimikentässä eli paljonko controller-toiminnolla on toimivaltaa ja vastuuta. Lisäksi tärkeä kysymys on tuloksellisuuden valvonta ja siihen liittyvät oikeudelliset ja muut ongelmat. Tutkimuksessa käsitellään myös controller -toiminnon neuvontaroolia ja sen sitovuutta.

Tutkimus on rajattu koskemaan Valtiovarain controller -toiminnon tavoitteiden ja keinojen tarkastelua valtion talousarvioletalouden kokonaisuudessa. Tämä rajaus jättää pois tarkastelun piiristä liikelaitosten, valtion omistamien yhtiöiden ja talousarviolet ulkopuolisten rahastojen ohjaus- ja valvontakeinot. Myös Euroopan unioniin liittyvät toimenpiteet on rajattu pois tarkastelun piiristä.

Sisältö

TIIVISTELMÄ	II
Lähteet.....	IV
Virallislähteet	V
Verkkolähteet	V
Haastattelut.....	VI
Lyhenteet.....	VII
1. JOHDANTO	1
1.1. Taustaa	1
1.2. Tutkimuskysymykset ja tutkimusmetodi	5
1.3. Valtiontalouden sääntely.....	8
2. VALTIONTALouden ULKOINEN JA SISÄINEN VALVONTA.....	13
2.1 Valtiontalouden valvonnan historiaa	13
2.2 Valtiontalouden ulkoinen valvonta	18
2.3 Eduskunnan tarkastusvaliokunta.....	26
2.4 Valtiontalouden sisäinen valvonta	31
2.5 Controller-toiminto osana sisäistä valvontaa	35
2.6 Sisäinen valvonta sisäisen tarkastuksen näkökulmasta.....	41
2.7 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta	42
3. VALTIOVARAIN CONTROLLER -TOIMINNON SUHDE VALTIONTALouden ULKOISEEN VALVONTAAN	45
3.1 Hierarkia-oppi	45
3.2 Taustaa	47
3.3 Controller-toiminnon suhde Valtiontalouden tarkastusvirastoon	51
3.4 Oikeus saada tietoja	54
4. VALTIOVARAIN CONTROLLER -TOIMINNON ASEMA JA TOIMIVALTA.....	58
4.1 Organisaatio ja lakisäätteiset tehtävät	58
4.2 Controller-toiminnon asema	62
4.3 Controller-toiminnon toimivalta	66
4.4 Neuvontarooli ja sen oikeudellinen asema.....	67
4.5 Tuloksellisuuden valvonnan oikeudelliset ongelmat	69
4.6 Case käräjäoikeus & tulosohjaus	69
5. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	73
6. LIITTEET	78

Lähteet

- Aarnio, Aulis*: Lain ja oikeuden tähden, Tampereen raastuvan- ja käräjäoikeus 1830–2010, Vammala, 2012.
- Hirvonen, Ari*: Oikeuden ja lainkäytön teoria, Helsinki, 2012.
- Holopainen, Atte & Koivu, Eila & Kuuluvainen, Antero & Lappalainen, Keijo & Leppiniemi, Jarmo & Mikola, Matti & Vehmas, Keijo*: Sisäinen tarkastus, Helsinki, 2006.
- Husa Jaakko & Mutanen Anu & Pohjolainen Teuvo*: Kirjoitetaan juridiikkaa, 2. uud. p. Helsinki, 2008.
- Jyränki, Antero*: Uusi perustuslakimme, Jyväskylä, 2000.
- Jyränki, Antero & Husa, Jaakko*: Valtiosääntöoikeus. Hämeenlinna 2012.
- Kiikeri, Mika & Ylikoski, Petri*: Tiede tutkimuskohteena, 2.p. Tampere, 2007.
- Meklin, Pentti*: Valtiontalouden perusteet, Helsinki, 2002.
- Myllymäki, Arvo*: Finanssihallinto-oikeus, Helsinki, 2007.
- Myrsky, Matti*: Valtiontalousoikeus, Helsinki, 2010.
- Purhonen, Eino*: Parlamentaarinen valtiontilintarkastus Suomen valtiontalouden valvontajärjestelmässä, Vammala, 1955.
- Saraviita, Ilkka*: Perustuslaki, 2.p. Helsinki, 2011.
- Tuomala, Matti*: Julkistalous, Tampere, 2009.
- Tuori, Kaarlo*: Kriittinen oikeuspositivismi, Helsinki, 2000.
- Wacker, Jani*: Eduskunnan tarkastusvaliokunta ja valtion omistajaohjauksen valvonta, Tampere, 2011. Teoksesta: Tarkastus ja arviointi: julkisen ja yksityisen rajapinnassa, Tampere, 2011.
- Vesanen Tauno*: Valtiontalouden hoidosta: Oikeustieteellinen tutkimus, Helsinki, 1970.

Virallislähteet

HE 56/2003 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta. www.eduskunta.fi

HE 62/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle hallituksen toimenpidekertomuksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen yhdistämistä koskevaksi lainsäädännöksi. www.eduskunta.fi

PeVM 5/2013 vp (HE 62/2013 vp). Eduskunnan perustuslakivaliokunnan mietintö. www.eduskunta.fi

TrVM 11/2010 vp (M 9/2010 vp). Eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietintö. www.eduskunta.fi

VaVM 30/2003 vp (HE 56/2003 vp). Valtiovarainvaliokunnan mietintö. www.eduskunta.fi

Verkkolähteet

Eduskunnan kotisivut, www.eduskunta.fi

Finlex, www.finlex.fi

Holmberg, Jan. Tarkastusviranomaisen. Esitelmä 13.2.2007.

[http://www.poliisi.fi/intermin/images.nsf/files/4447ec1333e7bfdbc22572ad004067a5/\\$file/tarkastusviranomaisen_20072013.pdf](http://www.poliisi.fi/intermin/images.nsf/files/4447ec1333e7bfdbc22572ad004067a5/$file/tarkastusviranomaisen_20072013.pdf) (11.5.2014)

Sitran selvityksiä. Kaikki yhden ja yksi kaikkien puolesta, 2010.

<http://www.sitra.fi/julkaisut/Selvityksi%C3%A4-sarja/Selvityksi%C3%A4%2021.pdf?download=Lataa+pdf> (11.5.2014)

Tulosohjauksen käsikirja, 2012.

<http://vm.fi/hallintopolitiikka/ohjausjarjestelmat/tulosohjaus/tulosohjauksen-kasikirja> (11.5.2014)

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, 2010. Mainettaan parempi tuottavuusohjelma?

http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/t159.pdf (12.4.2015)

Valtiontalouden tarkastusviraston kotisivut, www.vtv.fi

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset, 10/2013.

https://www.vtv.fi/files/3570/10_2013_Valtuuksien_budjetointi_seuranta_ja_raportointi_NETTI.pdf (12.4.2015)

Valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtajan OTT Tuomas Pöystin puheenvuoro, 23.9.2013.

http://www.vtv.fi/files/3610/paaajohtajan_puheenvuoro_alykas_ohjaus_VTV_foorumi_poysti_2013_0923.pdf (12.4.2015)

Valtiovarain controller -toiminnon menetelmäkuvaus vuodelta 2005 annettavan tilinpäätöskertomuksen tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden ja hyödynnettävyyden varmistamiseen.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/10_ohjaus_ja_tilivelvollisuus/20051209Valtio/98515.pdf (11.5.2014)

Valtiovarainministeriön kotisivut, www.vm.fi

Valtiovarainministeriö, budjettiosasto. VM:n työryhmämuistio 2/2003. Parempaan tilivelvollisuuteen. Valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet. Työryhmämuistioita 2/2003.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/10_ohjaus_ja_tilivelvollisuus/33853/33852_fi.pdf (11.5.2014)

Valtiovarainministeriö, budjettiosasto. VM:n työryhmämuistio 21/2003. Parempaan tilivelvollisuuteen, lausuntoyhteenveto. Työryhmämuistioita 21/2003.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/10_ohjaus_ja_tilivelvollisuus/40646/40483_fi.pdf (11.5.2014)

Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta, 2005.

http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/2005/20051229Suosit/98830.pdf (11.5.2014)

Haastattelut

Vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmbergin haastattelu 22.1.2015.

Lyhenteet

EK Eduskunta

HE Hallituksen esitys

PeVM perustuslakivaliokunnan mietintö

PL Perustuslaki

TarkL Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000)

TrVM Tarkastusvaliokunnan mietintö

VaVM Valtiovarainvaliokunnan mietintö

VM Valtiovarainministeriö

VN Valtioneuvosto

VtaA Asetus valtion talousarviosta (1243/1992)

VtaL Laki valtion talousarviosta (423/1988)

VTV Valtiontalouden tarkastusvirasto

VVC Valtiovarain controller -toiminto

1. JOHDANTO

1.1. Taustaa

Pro gradu -tutkielmassa tutkitaan ja tarkastellaan valtiontalouden ulkoista ja sisäistä valvontaa, erityisesti niitä toteuttavien organien näkökulmasta. Tutkimus pohjautuu valtiovarain controller -toiminnon ympärille, joka on osa sisäistä valvontaa. Valtiovarain controller -toiminnosta on säädetty talousarviolain (423/1988) neljännessä luvussa, jossa säädetään taloudenhoidon ohjauksesta ja sisäisestä valvonnasta.

Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 24 e §:n mukaan Valtiovarainministeriössä on valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmän laadun ja tilivelvollisuuden varmistamista ja kehittämistä varten valtiovarain controller -toiminto (VVC) ja siinä valtioneuvoston controller sekä tämän apuna ja sijaisena valtioneuvoston apulaiscontroller, jotka valtioneuvosto nimittää. Suomenkielinen versio controllerista on kontrolleri, sitä ei kuitenkaan käytetä ilmeisesti sen takia, ettei se tuo mitään lisäarvoa nimenä verrattuna kansainvälisempään controller muotoon.

Valtioneuvoston controller -toiminto (toiminnon alkuperäinen nimitys) perustettiin valtiovarainministeriön työryhmän ehdotuksen pohjalta, joka pyrki ”Parempaan tilivelvollisuuteen”-hankkeessa¹ kehittämään parannuksia valtion tilinpäätöskäytäntöihin ja tilivelvollisuuden toteutumiseen. Hankkeesta valmistui työryhmän selvitys ja ehdotukset toimenpiteiksi vuonna 2003.

Valtiovarain controller -toiminto sekä valtioneuvoston controllerin ja apulaiscontrollerin virat perustettiin valtiovarainministeriöön vuonna 2004. Valtiovarain controller -toiminto on valtioneuvoston yhteinen, toiminnallisesti riippumaton tulos- ja valtiovarainvalvoja. Se palvelee myös valtioneuvostoa ylimmän johdon neuvonantajia talouden ja toiminnan ohjauksen ja raportoinnin laadun, tilivelvollisuuden, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä tuloksellisuuden arvioinnin kysymyksissä.²

¹ VM:n työryhmämuistio 2/2003

² Myrsky 2010, s. 143.

Työryhmä perustelee controller-toiminnon järjestämistä muistiossa lähinnä syillä, jotka liittyvät informaation luotettavuuteen, käytettävyyteen ja hyödynnettävyyteen. Lähtökohtana controller-toiminnon tarpeelle oli, ettei ohjaus- ja raportointijärjestelmän toimivuuden varmistamista ollut hallituksen tasolla silloisten taloudenhoidon tarpeiden ja erityisesti tulosohtausjärjestelmän kannalta riittävällä tavalla järjestetty.³

Kaikkialla, missä taloudenhoitoa uskotaan vieraisiin käsiin, kaivataan väärinkäytösten estämiseksi ja paljastamiseksi tarkastusta ja valvontaa. Valtiontalouden laajuuden ja sen hoitoon osaaottavien virkamiesten lukumäärän takia ja myös sen tähden, että tämä taloudenhoito tapahtuu kansan varoilla ja kansan hyväksi, on tehokkaan kontrollin järjestäminen valtiontaloudessa välttämätöntä.⁴

Tätä tarvitsee toimeenpanovalta, jotta finanssivaltion ylemmät portaat voisivat valvoa lakien mukaista, rehellistä ja säästävää taloudenhoitoa alemmissa portaissa sekä sitä, että annettuja määräyksiä noudatetaan eikä valtuuksia ylitetä. Tätä tarvitsee eduskunta voidakseen valvoa, että sen budjetissa ja laeissa päättämiä valtion tuloja ja menoja koskevia määräyksiä noudatetaan, jota ilman eduskunnan budjettivallalla ja sen koko finanssivallalla ei ole merkitystä.⁵

Valtiontalouden hoitoon kohdistuvaa valvontaa, jonka tarkoituksena on väärinkäytösten estäminen sekä tapahtuneiden virheiden paljastaminen ja niihin syyllisten vastuuseen saattaminen, kutsutaan valtiontalouden valvonnaksi eli finanssivalvonnaksi ja siihen luetaan sekä varsinainen taloudenhoidon tarkastus että sanktitoimet todettujen väärinkäytösten johdosta.⁶

Edellä olevat kappaleet mukailevat ajatuksia valtiontalouden valvonnasta 1950-luvun Suomessa. Nämä ajatukset ovat vieläkin ajankohtaisia, koska lähtökohdat valtiontalouden valvontaan ja sen tarpeeseen eivät ole muuttuneet mihinkään. Ne ovat vain monipuolistuneet ja syventyneet vuosien saatossa, koska tietoisuus ja valtiontalouden valvonnan tarve ovat lisääntyneet.

Valtiontalouden valvonnassa voidaan erottaa useita eri lajeja. Tehtävän perusteella eli aineellisesti on tavallisin tapa jaotella valvonta. Valtiontalouden valvonta voidaan jakaa: 1. inventointiin, 2.

³ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 138.

⁴ Purhonen 1955, s. 1.

⁵ Purhonen 1955, s. 1.

⁶ Purhonen 1955, s. 2.

numerotarkastukseen, 3. hallinnolliseen finanssivalvontaan ja 4. parlamentaariseen finanssivalvontaan.⁷

Inventoinnilla eli kassan-, kaluston- tai varastontarkastuksella otetaan selvää siitä, vastaako asianomaisten varojen tosiasiallinen tila kirjanpitoon merkittyä, esimerkiksi onko kassassa varoja juuri se määrä, minkä kirjanpito osoittaa. Lisäksi tällöin voidaan tutkia, onko kassan-, kaluston- tai varastonhoidossa noudatettu siitä annettuja määräyksiä, esimerkiksi kassan enimmäismäärää tai turvallisuutta koskevia.⁸

Numerotarkastus eli tilintarkastus suppeammassa merkityksessä tutkii kirjanpitoa useammalta eri kannalta. Siinä katsotaan, onko kirjanpito ulkonaiselta muodoltaan tileihin nähden oikein järjestetty. Toiseksi selvitetään, ovatko laskut tileissä oikein suoritettut. Lopuksi tutkitaan tositteiden avulla, vastaavatko tileihin otetut luvut todellisuutta ja ovatko ne oikeille paikoilleen tileissä merkitty.⁹

Hallinnollinen finanssivalvonta kohdistuu - erotukseksi inventoinnista ja numerotarkastuksesta, joiden kohteena ovat vain kassanhoitajat ja kirjanpitäjät – tulojen ja menojen toteuttamista koskevia määräyksiä antaviin viranomaisiin sen selvittämiseksi, ovatko nämä taloudenhoidossaan toimineet lakien ja tulo- ja menoarvion täytäntöönpanoa koskevien ja muiden saamiensa käskyjen ja ohjeiden mukaisesti sekä noudattaneet taloudellisuutta ja säästäväisyyttä.¹⁰

Nimensä mukaisesti hallinnollisessa valvonnassa on kysymys siitä finanssihallinnon valvonnasta, jossa todetaan korkeamman hallintoportaan käskyjen noudattaminen alemman portaan toiminnassa ja viime kädessä kysymys voi olla siitä, ovatko muut finanssihallinnon elimet noudattaneet ylimmän portaan, hallituksen määräyksiä. Hallituksen omaan toimintaan ei hallinnollinen finanssivalvonta siten voi kohdistua.¹¹

Tämän takia parlamentaarinen finanssivalvonta on välttämätöntä. Se kohdistuu hallitukseen pyrkien selvittämään, onko tämä taloudenhoitoa johtaessaan pysynyt lakien ja eduskunnan päättämän budjetin rajoissa. Eduskunta tutkii parlamentaarista finanssivalvontaa suorittaessaan, onko budjettia

⁷ Purhonen 1955, s. 2.

⁸ Purhonen 1955, s. 2.

⁹ Purhonen 1955, s. 2-3.

¹⁰ Purhonen 1955, s. 3.

¹¹ Purhonen 1955, s. 3.

noudatettu ja siten pyrkii varmistumaan budjettivaltansa loukkaamattomuudesta. Loukkausten sattuessa eduskunnalla on valta saattaa hallitus niistä vastuuseen.¹²

Finanssivalvonta voidaan jakaa lajeihin myös toista jaotteluperustetta käyttäen, finanssivalvonnan suorittajan mukaan eli muodollisesti erotetaan: 1. hallinnollinen, 2. oikeudellinen ja 3. parlamentaarinen finanssivalvonta.¹³

Tällöin hallinnollinen finanssivalvonta tarkoittaa kaikkea sitä finanssivalvontaa, mikä on uskottu hallinnon organeille. Silloin siihen tulee kuulumaan useampia aineellisesti erotettuja finanssivalvonnan lajeja kuten inventointia, numerotarkastusta ja hallinnollista finanssivalvontaa. Oikeudellinen finanssivalvonta on erityisen tilituomioistuimen suorittamaa finanssivalvontaa. Suorittajan mukaan erottuva parlamentaarinen finanssivalvonta tarkoittaa kaikkea eduskunnan asianomaisen valtion valtiosäännön nojalla harjoittamaa finanssivalvontaa.¹⁴

Perinteisesti johto ja valvonta on liitetty alaisuussuhteisiin. Virkamiehet ja viranomaiset muodostavat hierarkian, jonka osat ovat vuorovaikutuksessa. Johdon ja valvonnan muodostamaa kokonaisuutta kutsutaan ohjaukseksi. Sen painopisteeksi on tullut viranomaisten oman päätösvallan ja itsenäisen vastuun korostaminen sekä vaatimus toiminnan tuloksellisuudesta. Päätöksentekoprosessin kannalta valvonta kohdistuu valmisteluun, päätökseen ja toimeenpanoon. Tämän kaltaista valvontaa voidaan luonnehtia yleisesti hallintovalvonnaksi.¹⁵

Valtiovarain käytön valvontaa kutsutaan oikeustieteessä finanssivalvonnaksi. Sitä harjoitetaan julkisten intressien suojaamiseksi. Finanssivalvonta toimivaltana perustuu perustuslain ja lain tasoisiin säännöksiin, jotka oikeuttavat ja velvoittavat valitut luottamushenkilöt ja nimitetyt virkamiehet suorittamaan valvontatehtävänsä. Valvonta käsittää niin sanotun kokonaisvaltaisuuden elementin. Valvonta on yläkäsite, joka useimmiten sisältää myös tarkastuksen. Tarkastus on käsitteenä täsmällisempi kuin valvonta, esimerkiksi toimintojen seuranta ja havainnointi eivät ole tarkastusta, vaan tarkkailua. Finanssivalvontaan liittyvä tarkastus terävöityy sisäisessä tarkastuksessa ja vuositilintarkastuksessa.¹⁶

¹² Purhonen 1955, s. 3.

¹³ Purhonen 1955, s. 3.

¹⁴ Purhonen 1955, s. 4.

¹⁵ Myllymäki 2007, s. 129.

¹⁶ Myllymäki 2007, s. 129.

1.2. Tutkimuskysymykset ja tutkimusmetodi

Tutkimustehtävänä on selvittää ja aukaista valtiontalouden valvonnan, erityisesti sisäisen valvonnan toimintaa Suomessa. Tutkielmassa selvitetään, mikä on valtiovarain controller -toiminnon toimivalta ja oikeudellinen asema Suomessa suhteessa muihin valtiontalouden valvonnan orgaaneihin, erityisesti valtiontalouden tarkastusvirastoon ja eduskunnan tarkastusvaliokuntaan. Työ perustuu oikeusdogmaattiseen eli lainopilliseen tulkintaan. Oikeusdogmatiikan eli lainopin tehtävä on tulkita ja systematisoida oikeussäännöksiä.¹⁷

Tarkastelussa painotetaan siis valtiovarain controller -toimintoa, joka on valtioneuvoston yhteinen tulos- ja valtiovarainvalvoja. Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 24 b §:n 1 momentin mukaan viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa.

Keskeisin tutkimusongelma on selvittää controller-toiminnon oikeudellinen asema valtiontalouden valvonnan toimikentässä eli paljonko controller-toiminnolla on toimivaltaa ja vastuuta. Lisäksi tärkeä kysymys on tuloksellisuuden valvonta ja siihen liittyvät oikeudelliset ja muut ongelmat. Tutkimuksessa käsitellään myös controller -toiminnon neuvontaroolia ja sen sitovuutta.

Näiden lisäksi tutkielmassa tehdään selkoa, mitä sisäinen valvonta tarkoittaa ja miten se toimii hallintokoneistossa eli eri ministeriöissä, virastoissa ja laitoksissa. Lisäksi tehdään myös vertailua sisäisen ja ulkoisen valvonnan suhteesta toisiinsa. Tutkimus on relevantti, koska julkisella sektorilla on aina niukat määrärahat käytettävissä toimintamenoihin. Tämän takia valtiontaloutta ja toimintatapoja on valvottava ja ohjeistettava erinäisin keinoin, jotta valtiontalous on tehokasta ja mahdollisimman tuottavaa.

Tutkielmassa selvitetään myös mikä merkitys controller-toiminnon antamilla neuvoilla ja toimintaohjeilla ylipäättään on ja miten ne sijoittuvat normihierarkiaan. Tämän lisäksi pureudutaan ja selvitetään, minkälaisia toimivaltuuksia controller-toiminnolla on. Tavoitteena on aukaista itselle ja mahdollisille tutkielman lukijoille miten tämä suhteellisen uusi ja tuntematon orgaani oikein toimii ja kuinka se vaikuttaa ministeriöiden, valtion virastojen ja valtion laitosten toimintaan. Lisäksi

¹⁷ Husa ym. 2008, s.20.

tutkitaan löytyykö mahdollisesti päällekkäisiä toimivaltakysymyksiä tai toimivaltariitoja muiden toimijoiden kanssa.

Edellä mainittujen lisäksi tuon konkretiaa tutkimukseen tulosohtauksen muodossa ja miten se vaikuttaa virastotasolla, erityisesti Pirkanmaan käräjäoikeudessa. Tulosohtaus on valtiontalouden kannalta nykyään keskeinen asia, koska tulosohtausta toteuttamalla voidaan ohjata ja valvoa tehokkaasti resurssien käyttöä esimerkiksi virastoissa.

Tutkimuksessa pyritään ymmärtämään valtiontalouden sisäistä valvontaa oikeudellisesta näkökulmasta. Tutkimus on julkisoikeudellinen ja se voidaan sijoittaa sekä finanssihallinto-oikeuden alaan että valtiosääntöoikeuden alaan. Tutkimuksessa tarkastellaan valtiontalouden ulkoista ja sisäistä valvontaa, erityisesti niitä toteuttavien orgaanien näkökulmasta. Oikeustieteen osa-alueita ovat lainoppi, oikeushistoria, oikeussosiologia, oikeusfilosofia, vertaileva oikeustiede ja oikeuspolitiikka. Tämä työ perustuu oikeusdogmaattiseen eli lainopilliseen tulkintaan. Oikeusdogmatiikan eli lainopin tehtävä on tulkita ja systematisoida oikeussäännöksiä. Tutkimuksen haasteena on saada tulkittua ja systematisoitua lait ja muut oikeussäännökset, jotka ovat relevantteja tutkimuksen kannalta.

Työ on lakitekstopohjaista ja sisältää huomattavissa määrin lakitekstien tulkitsemista, varsinkin talousarviolain (423/1988) tulkitsemista eli tutkimuksen metodina on pääsääntöisesti oikeusdogmatiikka. Yritän selvittää voimassaolevan oikeuden sisältöä ja tulkita kuinka se vaikuttaa valtiontalouden valvontaan ja erityisesti sisäiseen valvontaan ja valtiovarain controller -toimintoon, sen asemaan ja toimivaltaan. Oikeuskirjallisuutta sisäisestä valvonnasta löytyy riittävästi. Valtiovarain controller -toiminnosta ei tosin suoranaisesti löydy juurikaan oikeuskirjallisuutta, mutta lait, hallituksen esitykset, valtiovarainministeriön ja controller-toiminnon itse tuottamat asiakirjat paikkaavat puutteen melko sujuvasti. Koska kirjallisuutta ei juuri löydy valtiovarain controller -toiminnosta niin joudun turvautumaan paljon verkkolähteisiin. Tämän vuoksi lähdeluettelossa on paljon verkkolähteitä.

Pro gradu-tutkielmaan tulee myös oikeussosiologinen osio tukemaan ja selventämään oikeusdogmaattisen tulkinnan tuloksia. Oikeussosiologian tehtävänä on löytää oikeudellisten ja muiden yhteiskunnallisten ilmiöiden väliset rakenteelliset ja historialliset yhteydet ja tätä kautta päästä näiden ilmiöiden yhteiskuntateoreettiseen selittämiseen ja tulkintaan. Oikeussosiologian tehtävä on kehittää yleisiä teorioita, jotka selittävät oikeuteen liittyviä sosiaalisia prosesseja. Toinen

tehtävä on oikeudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden keskinäisten suhteiden empiirinen tutkimus ja analyysi. Keskeisellä sijalla tällöin on ilmiöiden syiden ja seurausten selittäminen.¹⁸

Oikeussosiologiassa tiedonhankintaan käytetään empiiristä menetelmää. Empiirisellä eli kokemusperäisellä menetelmällä pyritään tutkimaan oikeuselämän ja oikeudellisten toimijoiden toiminnan säännönmukaisuuksia.¹⁹ Havaintojen muodostumiseen ja tulkintaan vaikuttavat empiiristen kokemusten lisäksi taustauskomukset, joista esimerkkeinä voivat olla tieteelliset teoriat.²⁰ Empiirinen tutkimus suoritetaan haastattelututkimuksena.

Haastattelin 22.1.2015 finanssineuvos Jan Holmbergia, joka haastatteluhetkellä johti Valtiovarain controller -toimintoa²¹. Hän oli viralliselta nimikkeeltään vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller.²² Tutkimus on rajattu koskemaan Valtiovarain controller -toiminnon tavoitteiden ja keinojen tarkastelua valtion talousarvionalouden kokonaisuudessa. Tämä rajausta jättää pois tarkastelun piiristä liikelaitosten, valtion omistamien yhtiöiden ja talousarvion ulkopuolisten rahastojen ohjaus- ja valvontakeinot. Myös Euroopan unioniin liittyvät toimenpiteet on rajattu pois tarkastelun piiristä.

Aiempaa tutkimusta, jotka sivuavat tätä aihetta ovat esimerkiksi: Sisäisen valvonnan tila valtion virastoissa ja laitoksissa, Hyvärinen Kati, Tampere 2011. Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus, Ovaska Heidi, Tampere 2013, Valtiokonsernin talousohjauksen tila- tuki vai taakka? Kivelä Juhani, Tampere 2010.

¹⁸ Husa ym. 2008, s.22.

¹⁹ Husa ym. 2008, s. 22.

²⁰ Kiikeri ym. 2007, s. 29.

²¹ http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20131024Valtio/puh.luettelo_1.11.2014.pdf

²² Valtioneuvoston controller Tuomas Pöysti on virkavapaalla tehtävästään, koska hän toimii nyt VTV:n pääjohtajana.

1.3. Valtiontalouden sääntely

Valtiontalouden sääntelyyn liittyvät oikeusnormit, periaatteet ja arvot. Oikeusnormit tarkoittavat finanssiahallinto-oikeudessa perustuslakiin sisältyvää, hierarkkisesti korkeinta säännöstöä, joka koskee julkisten varojen käyttöä ja valvontaa. Oikeusnormien materiaalin pääpaino valtiontaloudessa on kuitenkin laeissa ja asetuksissa.²³ Tärkeimpinä niistä talousarviolaki (423/1988, VtaL) ja talousarvioasetus (1243/1992, VtaA).

Periaatteilla tarkoitetaan julkisoikeuteen yleisesti ja erityisesti finanssiahallinto-oikeuteen sisältyviä normatiivisia arvoja ja tavoitteita. Esimerkiksi yhdenvertaisuuden periaate merkitsee sitä, että kansalaisia on kohdeltava yhdenvertaisella tavalla julkisten varojen käyttöä koskevassa päätöksenteossa. Periaate ei rajoitu pelkästään valtiontaloudelliseen päätösvaltaan, vaan ulottaa vaikutuksensa myös kunnalliseen itsehallintoon. Yhdenvertaisuuden periaatteella edistetään oikeudenmukaisuuden toteuttamista.²⁴

Arvojen merkitys valtiontalouden sääntelyssä on huomattavan suuri. Aivan konkreettisesti ne kirjataan hallitusohjelmaan. Edustuksellisen kansanvallan instituutiot, eduskunta ja valtioneuvosto, päättävät valtiontalouden hoidosta. Näiden edustamat ideologiset arvot muuntuvat osaksi oikeusjärjestystä.²⁵

Suomen perustuslaissa valtiollisten tehtävien jakoa ja parlamentarismia koskevaan pykälään (3 §) sisältyy myös valtiontaloudellista päätösvaltaa koskeva lähtökohtanormi: lainsäädäntövaltaa käyttää eduskunta, joka päättää myös valtiontaloudesta. Perustuslain nykyisellä muotoilulla on haluttu korostaa eduskunnan finanssivallan ja aivan erityisesti budjettivallan merkitystä. Sisällön kannalta keskeiset valtiosääntönormit valtiontaloudellisesta päätösvallasta ovat perustuslain seitsemännessä luvussa. Siinä ovat oikeussäännökset niin valtion tulotalouden perusteista kuin budjettivallastakin.²⁶

Valtion tulotalous perustuu pakkoperiaatteelle, joka toteutetaan verotuksella. Valtion verosta on perustuslain mukaan säädettävä lailla (PL 81.1 §). Niin ikään maksullisuuden ja maksujen suuruuden yleisistä perusteista on säädettävä lailla (PL 81.2 §). Ylin valtioelin on suhtautunut varovasti vieraan

²³ Myllymäki 2007, s. 37.

²⁴ Myllymäki 2007, s. 37.

²⁵ Myllymäki 2007, s. 37.

²⁶ Myllymäki 2007, s. 38.

pääoman varaan rakentuvaan valtiontalouteen. Tämän vuoksi eduskunta myöntää valtioneuvostolle suostumuksen valtion lainanottoon. Eduskunta on rajoittanut myös hallintokoneiston mahdollisuuksia sitoutua valtion puolesta riskiä aiheuttaviin velvoitteisiin. Valtiontakaus ja valtiontakuu voidaan antaa vain eduskunnan suostumuksen nojalla (PL 82.2 §). Yksityisen laillinen saatava valtiolta on maksettava riippumatta siitä, onko tätä tarkoittavat varat sisällytetty vuotuisen talousarvioon vai ei. Suomen perustuslain 88 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada valtiolta se, mitä hänelle laillisesti kuuluu.²⁷

Valtiontaloudellisen päätösvallan käyttöön liittyvät yleiset budjettiperiaatteet (erityisesti PL 84 §), joiden merkitys on oikeudellisesti erittäin tärkeä niin eduskunnan valtaoikeuksien turvaamiseksi kuin budjetin päätöksentekoprosessin ohjaamiseksi. Periaatteiden ehdottomuudesta on kuitenkin käytännön syistä jouduttu tinkimään.²⁸

Valtiontalouden hoito perustuu vahvasti säädännäisen oikeuden oikeusnormeihin, joiden lähtökohta on valtiosääntöoikeudessa. Kysymys on julkisen vallan käytöstä, joka noudattaa hallinnon lainalaisuuden periaatetta (PL 2.3 §). Voidaan pohtia, jääkö hallinto-oikeuden yleisperiaatteille lainkaan sijaa tässä järjestelmässä. Hallintotoimintaa ja -harkintaa ohjaavat oikeusperiaatteet voidaan osittain johtaa perustuslakiin sisältyvistä oikeussäännöistä. Paitsi edellä sanottu hallinnon lainalaisuuden periaate myös yhdenvertaisuusperiaate saa sisältönsä perustuslaista (PL 6 §). Näiden periaatteiden taustalla ovat oikeudelliset arvot, ideologiat.²⁹

Valtiontaloudelliseen päätösvaltaan sisältyy paljon tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Tällaista harkintaa on eduskunnalla budjettivallan käyttäjänä esimerkiksi silloin, kun se tekee päätöksen vapaiden menojen sisällyttämisestä vuotuisen talousarvioon. Tarkoituksenmukaisuusharkintaa rajoittavilla yleisillä hallinto-oikeudellisilla periaatteilla, kuten objektiviteettiperiaatteella ja yhdenvertaisuuden periaatteella, on merkitystä muun muassa silloin, kun valtioneuvosto päättää vuosittain kuntien saamista harkinnanvaraisista rahoitusavustuksista. Suhteellisuusperiaate voi saada korostuneen merkityksen finanssivalvonnassa. Ylipäättänsä harkintavallan rajoitusperiaatteet konkretisoituvat kaikkein selkeimmin kunnallistaloudellisissa päätöksenteossa.³⁰

²⁷ Myllymäki 2007, s. 38.

²⁸ Myllymäki 2007, s. 38.

²⁹ Myllymäki 2007, s. 38.

³⁰ Myllymäki 2007, s. 39.

Yleisimminkin oikeusperiaatteilla on yhteys oikeusjärjestyksen kantaviin ideologisiin arvoihin. Tällainen voisi olla perusoikeuksiin nojaava ja julkisyhteisöjen finanssivallalla pääosin toteutettava hyvinvointivaltion puolustaminen. Valtiontalouden sääntely ei ole erillinen oikeudellinen ilmiö oikeusjärjestyksen kolmikerroksisesta järjestelmästä: 1) arvoista, 2) oikeusperiaatteista ja 3) oikeusnormeista eli oikeussäännöistä.³¹

Valtiontalouden päätöksenteko ja taloudenhoito eivät voi nojata pelkästään arvoihin ja periaatteisiin. Perustuslaillista lähtökohtaa seuraa muu oikeudellinen sääntely, joka muodostuu eritasoisista ja osin myös hajanaisista oikeussäännöistä. Lait, asetukset ja taloussäännöt ovat oikeussääntöjä, joiden yleistuntemus on välttämätöntä valtiontalouden sääntelyn kokonaisuuden ymmärtämiseksi. Valtiontalouden lain taseisesta sääntelystä on keskeisin jo mainittu laki valtion talousarviosta. Laissa on talousarvion sisältöä, perusteluita, suunnittelua ja kirjanpitoa koskevat säännökset. Laki on puhdas finanssihallinto-oikeudellinen oikeussäädös, joita itsenäisinä erillislakeina on varsin vähän. Oikeuskirjallisuudessa talousarviolakia on kutsuttu milloin tililaiksi, milloin budjettilaiksi.³²

Asetus valtion talousarviosta (1243/1992, VtaA) on merkittävä talousarvion laadinnan, toiminta- ja taloussuunnittelun, tuloksellisuuden sääntelyn ja tiliviraston toiminnan kannalta. Valtiovarainministeriö määrää asianomaisen ministeriön esityksestä, mitkä virastot ja laitokset toimivat tasavallan presidentin kanslian ja ministeriöiden lisäksi tilivirastoina. Myös kirjanpidon ja tilinpäätöksen sisältönormit on oikeudellisesti säännelty talousarvioasetuksessa. Tiliviraston sisäinen valvonta nojaa ratkaisevalla tavalla asetuksen säännöksiin (VtaA 9 luku), vaikkakin lähtökohtasäännös on lain tasolla (VtaL 24 b §). Talousarviolaki ja -asetus muodostavat valtiontalouden sääntelyn tutkaparin, jonka merkitys on keskeinen eduskunnan budjettivallan toteuttamiseksi ja turvaamiseksi.³³

Viranomaisveloitteet valtiontalouden sisäisestä valvonnasta perustuvat valtion talousarviolakiin. Finanssivalvojiin kohdistuvat oikeudelliset perusedellytykset koskevat toimivaltaa, valvojien kelpoisuutta ja riippumattomuutta. Käytännön valvojiin kohdistuvat oikeudelliset edellytykset on säännelty varsin hajanaisin oikeusnormein. Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen suorittaa tehtävään nimitetty virkamies tai ulkopuolinen tilintarkastaja.³⁴

³¹ Myllymäki 2007, s. 39.

³² Myllymäki 2007, s. 42.

³³ Myllymäki 2007, s. 42.

³⁴ Myllymäki 2007, s. 130.

Sisäisessä valvonnassa tarkastustoimivalta perustuu talousarviolakiin ja -asetukseen sekä taloussääntöön. Valvojalta ja tarkastajalta edellytetään riittävää koulutusta sekä julkisyhteisöjen talouden ja hallinnon tuntemusta. Virkakelpoisuus finanssivalvontatehtäviin määritellään pitkälti viran perustamisen yhteydessä. Erityisasiantuntemuksen osoituksena voidaan pitää julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustutkinnon suorittamista (JHTT-auktorisointi).³⁵

Eduskunnan tarkastusvaliokunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) muodostavat ulkoiset finanssivalvontaorganit. Valvontavelvoitteiden lähtökohta on perustuslain tasoinen sääntely. Kelpoisuuden osalta aikaisemmin sanottu koskee yleisperiaatteena myös ulkoista finanssivalvontaa hoitavia tai avustavia virkamiehiä. Tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat kansanedustajia. Vaalikelpoisuudesta ja kelpoisuudesta edustajantoimeen on säädetty perustuslaissa (PL 27 §). Eduskunnan velvollisuus on pitää huolta siitä, että tarkastusvaliokunnan jäseniksi valitaan sellaisia henkilöitä, joilla on riittävä taito ja kyky valvontatehtävän ja tarvittaessa asianmukaisten valvontakäyntien suorittamiseen tilivelvollisten luona. Tämä ei tarkoita niinkään valtion laskentatoimen hallintaa kuin laaja-alaista julkistalouden ja -hallinnon tuntemusta.³⁶

Julkistalouden valvojilta edellytetään riippumattomuutta valvottavista. Virkasuhteessa oleviin tarkastajiin sovelletaan esteellisyyden osalta hallintolain (27 – 29 §) säännöksiä. Riippumattomuutta on tulkittava laajasti. Valtiontalouden finanssivalvonnasta vastaavilta luottamushenkilöiltä ja virkamiehiltä on edellytettävä korkeita ammatillisia ominaisuuksia, jotta uskottavaa talousvalvontaa voidaan ylläpitää. Julkisyhteisöjen osalta riippumattomuus tarkoittaa ennen muuta kykyä ja taitoa sekä laillisuustarkastuksen että tarkoituksenmukaisuustarkastuksen suorittamiseen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa.³⁷

Valtion taloudenhoidon valvontaa ohjaa yhteisöajattelun näkökulma. Yleisen edun ideaali on myös yleisten oikeusperiaatteiden, kuten tarkoitussidonnaisuuden periaatteen ja objektiviteettiperiaatteen, soveltamisen lähtökohtana. Myös ylimmät lainvalvojat saattavat viitata yleisen edun maksiimiin virkavastuulla tapahtuvaa julkistalouden hoitoa valvoessaan. Valtiontalouden valvojat toimivat yleisen edun vaalijoina. Tässä tehtävässä finanssivalvontayksiköt toteuttavat edustuksellista kansanvaltaa, finanssivalvonta tapahtuu siis yleisten etujen suojaamiseksi.³⁸

³⁵ Myllymäki 2007, s. 130.

³⁶ Myllymäki 2007, s. 130.

³⁷ Myllymäki 2007, s. 130.

³⁸ Myllymäki 2007, s. 131.

Finanssivalvontaan liittyvä yleinen etu ja käsitteen väljyys voivat aiheuttaa myös monia ongelmia. Julkistalouden valvojat ovat kansalaisten ja kansanvallan eli demokratian palvelijoita. Voidaan sanoa, niin sanotun yleisen edun nimissä säädetty tai säädettävät säästölait ja tehdyt säästöpäätökset voivat vaarantaa jopa kansalaisen perusoikeuksien toteutumisen. Erilaisten intressien vuoksi, julkisyhteisöjen vaaliman yleisen edun ja yksilöiden erityisetujen välillä vallitsee jatkuva jännite. Finanssivalvontayksiköt toimivat tuon jännitteen keskipisteessä tarkkailijoina ja raporttoijina.³⁹

³⁹ Myllymäki 2007, s. 132.

2. VALTIONTALouden ULKOINEN JA SISÄINEN VALVONTA

2.1 Valtiontalouden valvonnan historiaa

Valtiollisen kehityksen alkuvaiheessa kansalle ja kansalaisille ei yleensä ole kuulunut oikeutta määrätä valtion tuloista tai menoista. Poikkeuksen tästä yleisestä säännöstä muodostaa Ruotsi, jonka yhteyteen Suomi oli joutunut jo ennen oman valtiollisen järjestysmuodon saavuttamista. Ruotsin valtiojärjestys on jo alusta alkaen ollut rakennettu kansanvapauden periaatteille.⁴⁰

Finanssivalvonnan sanotaan olevan yhtä vanha kuin valtiontalous. Vaikka keskiajan Ruotsista puuttui finanssivalvonnan korkein muoto, veroja myöntävän kansan nimissä harjoitettu valvonta, ei sieltäkään puuttunut finanssivalvonta kokonaan. Hallinnollista, kuninkaan puolesta suoritettua finanssivalvontaa oli jo tuona aikana olemassa. Varsinkin tilitystä vastaan annettujen läänien haltijat ja voudit olivat velvollisia tekemään tilit kantamistaan valtion tuloista ja suorittamistaan menoista kuninkaalle itselleen tai tämän kamarimestarille. Tilejä tarkastettaessa ja mahdollisten väärinkäytösten ilmetessä, joutuivat voudit erityisen tuomioistuimen, kuninkaan oikeuden, tuomittavaksi.⁴¹

Koska suurin osa maasta oli kuitenkin annettu läänityksinä määrättyä maksua tai palvelusvelvollisuutta vastaan, joiden haltijat eivät olleet velvollisia tekemään tiliä kantamistaan tuloista, oli finanssihallinto ja finanssivalvonta keskiajalla hajanaista ja vaillinaista.⁴²

Keskiajan lopussa Ruotsin valtiopäivät syntyivät siten, että herrainpäiville alettiin, erittäin tärkeiden ja koko valtakuntaa koskevien asioiden ollessa kysymyksessä, kutsua aateliston ja papiston edustajien lisäksi myös alempien säätyjen, porvarien ja talonpoikien edustajia.⁴³

Ruotsi-Suomessa julkilausuttiin varhaisessa vaiheessa parlamentaarisen valtiontililintarkastuksen ajatus esittämällä vaatimuksia finanssivalvonnan antamisesta valtiopäiville. Vuoden 1647 valtiopäivillä esitettiin hallitusmuodosta laadittu epävirallinen mietintö⁴⁴, jossa tarkempaa ehdotusta

⁴⁰ Purhonen 1955, s. 71.

⁴¹ Purhonen 1955, s. 73.

⁴² Purhonen 1955, s. 73.

⁴³ Purhonen 1955, s. 74. Ensimmäisinä tällaisina valtiopäivinä pidetään vuonna 1435 pidettyjä laajennettuja herrainpäiviä Arbogassa, Ruotsissa.

⁴⁴ Mestadels ständernas och goda patrioters betänkan om regementsformen

tekemättä vaadittiin, että valtiovarain käytöstä oli tehtävä tili säätyjen valitsemille henkilöille, jotta säädyt saisivat tietää mihin heidän valtakunnan hyväksi myöntämänsä verovarot käytettiin. Tämä lausunto ei johtanut mihinkään toimenpiteeseen.⁴⁵

Uuden ajan alkupuolella saatiin finanssihallinnon alalla kuitenkin aikaan kaksi tärkeää uudistusta, jotka olivat parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen järjestämisen välttämättömiä edellytyksiä, nimittäin finanssihallinnon sitominen vuotuisen budjettiin ja keskuskirjanpidon käytäntöön ottaminen.⁴⁶

1700-luvulla finanssivalvonnan harjoittaminen kuului säätyjen nimissä salaisen valiokunnan toimitettavaksi. Tätä varten se tarkasti virastojen pöytäkirjoja ja tilejä sekä päätti tarkastuksen tulosten aiheuttamista toimenpiteistä. Valtiokonttorin oli annettava vuosittain tammikuun kuluessa tarkastusta varten kertomus toiminnastaan edelliseltä vuodelta.⁴⁷

Venäjän vallan aikana finanssivalvontaa harjoitettiin tarkastamalla valtiovaraston tila ja valtion tilit valtiovaliokunnan johdolla ja säätyjen toimesta.⁴⁸

Venäjän vallankumous vuonna 1917 oli sykäys kehitykselle, joka johti Suomen itsenäistymiseen ja hallitusmuodon uudistamiseen.⁴⁹ Jo tätä aiemmin oli eduskunta saavuttanut oikeuden finanssihallinnon täydelliseen tarkastamiseen. Hallituksen jäsenten tultua eduskunnalle vastuunalaisiksi, oli eduskunnalla valta saattaa hallitus vastuuseen myös valtiontalouden hoidosta. Tämä merkitsi parlamentaarisen valtiontilintarkastus-instituutin syntyä. Tähän syntymisprosessiin kuuluu myös keskeisen apuelimen, valtiontilintarkastajien luominen.⁵⁰

Tuohon aikaan, ja jo aiemmin Venäjän vallan aikana, toimi myös Revisiolaitos. Revisiolaitoksen tehtävänä oli ottaa selvää, oliko tulo- ja menoarviota noudatettu. Vuonna 1923 annetulla johtosäännöllä asiallinen eli tarkoituksenmukaisuusvalvonta eli sen selvittäminen oliko tuhlaavaisuutta tai tarpeettomia menoja ja kustannuksia esiintynyt, kuului nyt revisiolaitoksen toimivaltaan. Revisiolaitos oikeutettiin toimittamaan myös paikallistarkastuksia virastoissa. Revisio-

⁴⁵ Purhonen 1955, s. 78–79.

⁴⁶ Purhonen 1955, s. 79.

⁴⁷ Purhonen 1955, s. 88.

⁴⁸ Purhonen 1955, s. 114.

⁴⁹ Purhonen 1955, s. 118.

⁵⁰ Purhonen 1955, s. 120–121.

oikeus sai vallan myös kurinpitotoimenpitein tuomita tilintekijän enintään 50 päiväsakkoon. Revisiolaitoksen toiminnasta oli annettava vuosikertomus valtiovarainministerille.⁵¹

Vuoden 1923 johtosäännön kumosivat vuonna 1931 annettu laki valtion revisiolaitoksesta ja sen nojalla saman vuoden joulukuussa annettu asetus. Valtion keskuskirjanpidon hoito siirtyi silloin valtiokonttorilta revisiolaitoksen tehtäväksi. Tämän mukaisesti revisiolaitos jakautui kahteen osastoon: tarkastus- ja tilinpäätösosastoon, joista tilinpäätösosaston tehtäväksi tuli valtion yleispääkirjan pitäminen ja valtion tilinpäätöksen tekeminen.⁵²

Revisiolaitoksen toimivalta laajennettiin käsittämään myös valtion avustusta nauttivien laitosten, seurojen, yhteisöjen ja kassojen varojen käyttöä ja tilityksiä. Revisiolaitos velvoitettiin antamaan suoraan valtiontilintarkastajille kuukausittain ote valtion yleispääkirjasta, valtion tilinpäätös heti sen valmistuttua, selostukset vuoden kuluessa toimitetuista tarkastuksista sekä vuositilien että tilinpäätösten tarkastuksista ja niiden aiheuttamista toimenpiteistä. Tällä tavoin ilmaistiin entistä selvemmin valtion revisiolaitoksen asema parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen valmistelijana.⁵³

Parlamentaarinen valtiontilintarkastus: valtion revisiotoimen uudistamista varten asetettu komitea kiinnitti vuonna 1946 annetussa mietinnössään huomiota valtiontilintarkastajien ja valtiontalouden tarkastusviraston yhteistyön tehostamiseen ja totesi, että valtiontilintarkastajien johtosääntö oli vanhentunut, kaipasi uudistamista ja valtiontilintarkastajien apuna olevaa työvoimaa oli ilmeisesti lisättävä.⁵⁴

Samaan toteamukseen yhtyi myös valtiovarainvaliokunta vuoden 1949 valtiopäivillä antamassaan mietinnössään. Eduskunnan hyväksyttyä valtiovarainvaliokunnan ehdotuksen sen puhemiesneuvosto asetti keväällä 1949 komitean selvittämään asiaa ja tekemään ehdotuksen siitä, millä tavoin valtiontilintarkastajien työtä voitaisiin tehostaa ja jouduttaa. Tämä komitea antoi tutustuttuaan finanssivalvonnan järjestelyyn muissa pohjoismaissa, loppuvuonna 1949 mietinnön sekä siihen liittyvät ehdotukset muiden muassa valtiontilintarkastajien johtosäännön uudistamisesta.⁵⁵

⁵¹ Purhonen 1955, s. 124–125.

⁵² Purhonen 1955, s. 125.

⁵³ Purhonen 1955, s. 125.

⁵⁴ Purhonen 1955, s. 127.

⁵⁵ Purhonen 1955, s. 127.

Komitea totesi valtiontilintarkastajien toiminnan käytännössä tapahtuneen siten, että he olivat tutkineet valtiontalouden tarkastusvirastosta heille lähetettyä aineistoa, mutta komitea laati ehdotuksensa sitä silmälläpitäen, että valtiontilintarkastajien itsensäkin tulisi suorittaa tehokasta tarkastusta. Ehdotettiin, että valtiontilintarkastajien määrää lisättäisiin viidestä seitsemään ja heidän toimikautensa pidennettäisiin käsittämään koko vaalikauden.⁵⁶

Uudessa valtiontilintarkastajien johtosäännössä ehdotettiin valtiotilintarkastajille muodostettavaksi pysyvä kanslia, jossa olisi kansliapäällikkö ja osoitettujen varojen puitteissa sihteereitä ja tilapäistä henkilökuntaa. Valtiontilintarkastajien vuotuisia tarkastuksia tai tarkastuskertomuksia ei saanut rajoittaa vain varainhoitovuotta koskeviksi. Valtiontilintarkastajien velvollisuudeksi oli ehdotettu jatkuvasti seurata tarkastustyön suoritusta valtiontalouden tarkastusvirastossa. Valtiontilintarkastajien kertomus kultakin varainhoitovuodelta oli annettava eduskunnalle seuraavan vuoden lokakuun 1.päivään mennessä, mutta myös erillisiä kertomuksia oli oikeus antaa asioista, jotka he katsoivat sellaisiksi, että ne oli syytä saattaa heti eduskunnan tietoon.⁵⁷

Eduskunnan puhemiesneuvosto hankki edellä kerrotusta komitean mietinnöstä valtiontalouden tarkastusviraston ja valtiontilintarkastajain lausunnot. Varsinkin valtiontilintarkastajat asettuivat vastustamaan useita komitean ehdotuksia.⁵⁸ Valtiovarainvaliokunta antoi asiasta mietinnön ja asia käsiteltiin eduskunnassa. Pienin muutoksin uusi johtosääntö hyväksyttiin. Esimerkiksi säännös valtiontilintarkastajien suorittamasta valtiontalouden tarkastusviraston tilien tarkastuksesta luovuttiin.⁵⁹

Eduskunta oli yksinään oikeutettu valitsemaan valtiontilintarkastajat, hyväksymään niille johtosäännön ja hallituksella ei ollut mitään osuutta tai vaikutusvaltaa näihin eduskunnan toimenpiteisiin. Valtiontilintarkastajat toimittivat finanssivalvontaa eduskunnan puolesta. Tässä tehtävässä valtiontilintarkastajien toimivalta oli kuitenkin niin rajoitettua, että ne eivät voineet tekemiensä havaintojen perusteella ryhtyä muihin toimiin kuin ilmoittaa niistä kertomuksissaan eduskunnalle, jolle jatkotoimenpiteet kuuluivat.⁶⁰

⁵⁶ Purhonen 1955, s. 127–128.

⁵⁷ Purhonen 1955, s. 128.

⁵⁸ Purhonen 1955, s. 128.

⁵⁹ Purhonen 1955, s. 129.

⁶⁰ Purhonen 1955, s. 233.

Valtiontilintarkastajat olivat vain eduskunnan elin, joka valmisteli eduskunnan toimenpiteitä. Valmistelussa oli tarkoituksenmukaista käyttää asiantuntevan erityiselimen apua, koska eduskunta itse ei muilta tehtäviltään ehtinyt eikä laajuuden takia voinutkaan sitä tarkoituksenmukaisesti suorittaa. Valtiontilintarkastajat olivat hallituksesta ja toimeenpanovallasta täysin riippumattomat.⁶¹

Eduskunnan tehtävää valmistelevana kollegisena elimenä valtiontilintarkastajat olivat verrattavissa valiokuntiin. Eduskunnan valvontaelimenä valtiontilintarkastajia taas voitiin verrata eduskunnan oikeusasiamieheen, joka valvoo lakien noudattamista tuomioistuinten ja muiden viranomaisten toiminnassa ja nattaa myös toiminnastaan ja havainnoistaan kertomuksen eduskunnalle.⁶²

Huomioitavaa on, että valtiontilintarkastajaksi valittu sai olla ja usein olikin eduskunnan jäsen eli kansanedustaja.⁶³ Jos taas valtiontilintarkastaja valittiin valtioneuvoston jäseneksi, niin hänen oli luovuttava valtiontilintarkastajan virasta.⁶⁴

Parlamentaarinen valtiontilintarkastus syntyi eduskunnan oikeudesta saada tietä tarkastamalla tieto valtiovaraston tilasta. Lähtökohtana oli siis jälkikäteen tapahtuva valvonta. Valtiontilintarkastajille annettiin kuitenkin oikeus aloittaa toimintansa ja suorittaa paikallistarkastuksia jo sen varainhoitovuoden aikana, jonka taloutta he tarkastivat ja he saivat jo tilivuoden aikana kuukausittain tarkastettavikseen otteet valtion yleispääkirjasta⁶⁵. Täten valtiontilintarkastajien valvonta alusta alkaen seurasi läheltä valtiontalouden hoitoa.⁶⁶

Parlamentarisen valtiontilintarkastuksen repressiivinen eli jälkikäteinen luonne ilmeni siinä, että valtiontilintarkastajien toimivalta rajoitettiin siihen varainhoitovuoteen, jota varten heidät oli valittu. Kunkin varainhoitovuoden valtiontilintarkastajat saivat esittää kertomuksessaan⁶⁷ eduskunnalle vain sen vuoden taloudenhoitoa koskevat havaintonsa ja muistutuksensa eikä kertomusta voitu valmistaa ennen kuin asianomaisen vuoden tilit ja tilinpäätös olivat valmistuneet.⁶⁸

⁶¹ Purhonen 1955, s. 233.

⁶² Purhonen 1955, s. 233.

⁶³ Purhonen 1955, s. 221.

⁶⁴ Purhonen 1955, s. 222.

⁶⁵ Valtiovaraston pääkirjasta.

⁶⁶ Purhonen 1955, s. 258.

⁶⁷ Keskimäärin valtiontilintarkastajien kertomus annettiin eduskunnalle puolentoista vuoden kuluttua sen varainhoitovuoden päättymisestä, jota kertomus koski. Nykyään vastaavat raportit annetaan varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun loppuun mennessä.

⁶⁸ Purhonen 1955, s. 258–259.

Valtiontilintarkastajat-instituutio korvattiin vuonna 2007 toteutetulla perustuslakimuutoksella eduskunnan tarkastusvaliokunnalla. Sen oli määrä vastata niihin muutoksiin, joita valtion talousarviolainsäädännön välityksin oli toteutettu. Eduskuntaan perustettiin uudentyyppinen valvontavaliokunta laajoin tarkastus- ja valvontavaltuuksin, hallituksen suuntaan vaikuttavin toimenpidevaltuuksin sekä vahvasti resursoituna.⁶⁹

2.2 Valtiontalouden ulkoinen valvonta

Ulkoinen valvonta on aina viraston yms. ulkopuolelta tulevaa riippumatonta valvontaa. Eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tätä varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, jonka tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavaintonsa.⁷⁰ Eduskunnan tarkastusvaliokunnasta lisää myöhemmässä osiossa.

Laaja valvonnan käsite voidaan tiiviisti esittää niin, että valvontaan varsinaisessa merkityksessä sisältyy oikeus vaatia tietoja ja toimeenpanna tarkastuksia valvonnanalaisen toiminnasta. Valvontaan liittyy yleisesti ottaen vielä sanktiotimet havaittujen virheiden johdosta.⁷¹

Hallinnossa voimassaolevista viranomaisten käskynalaisuussuhteista johtuu, että ylemmällä viranomaisella on aina valta valvoa alaisensa viranomaisen toimintaa. Hallinnollista valvontaa on siis olemassa kaikkialla hallinnossa ja se kohdistuu kaikkeen hallintotoimintaan. Mikäli ylempi viranomainen kohdistaa valvontansa alemman viranomaisen taloudenhoitoon, tällöin kysymyksessä on hallinnollinen finanssivalvonta.⁷²

Valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on myös riippumaton Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV⁷³), joka tekee vuositilintarkastuksia, toiminnantarkastusta sekä tarvittaessa erillistarkastuksia. Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) on keskeisin finanssivalvonnan orgaani maassamme. Sen toimivalta on laajempi kuin eduskunnan budjettivalta⁷⁴. Tarkastusvirasto antaa tarkastuskertomuksen tiedoksi ja

⁶⁹ Saraviita 2011, s. 768.

⁷⁰ vm.fi

⁷¹ Purhonen 1955, s. 159.

⁷² Purhonen 1955, s. 159.

⁷³ Entinen Keskusrevisiolaitos. Kts. Purhonen 1955, s. 160.

⁷⁴ Myllymäki 2007, s. 159.

tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja sille ministeriölle, jonka toimialaan tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi valtiovarainministeriölle. Vuosittain se antaa toiminnastaan kertomuksen eduskunnalle.⁷⁵ Tarkastusvirasto on ylin kansallinen tarkastusviranomainen. VTV valvoo myös puolue- ja vaalirahoitusta.

Valtiontalouden finanssivalvontaa voi tarkastella sekä ajallisesta että sisällöllisestä näkökulmasta. Sisäistä valvontaa suoritetaan varainhoitovuoden aikana, kun taas ulkoinen valvonta kohdistuu varainhoitovuoteen jälkikäteen. Sisällöllisesti ydinkysymys on varmistaa valtion taloudenhoidon laillisuus. Tämän lisäksi finanssivalvonta keskittyy tarkoituksenmukaisuuden valvontaan eli valtiontalouden hoidon tuloksellisuuden tarkastukseen.⁷⁶

Valtiontalouden valvontanormeilla on kiinteä yhteys eduskunnan budjettivaltaan. Budjettivalta on eduskunnan käsissä. Eduskunnan budjettipäätöksessä korostuu sekä toimeenpanokoneiston ohjaus- ja valvontavalta että suunnittelutehtävä. Valtion talousarvion oikeusvaikutukset on liitettävä nimenomaan toimeenpanokoneiston ohjaus- ja valvontavaltaan. Suuret budjettiperiaatteet ovat säilyttäneet merkityksensä edelleen.⁷⁷

Perusperiaatteet ja niiden noudattaminen korostavat valtioneuvoston ja eduskunnan välisiä suhteita talousarvion laadinnassa ja päätöksenteossa. Budjettivallan toisen osan muodostaa eduskunnan mahdollisuus valvoa valtion taloudenhoitoa ja talousarvion noudattamista. Tätä valtaa käyttää eduskunnan tarkastusvaliokunta, joka raportoi eduskunnalle toiminnastaan (PL 90 §).⁷⁸ Talousarviopäätöksellä on myös selkeä yhteys tulostavoitteisiin (VtaA 11 §).

Nykyisissä valtiosääntönormeissa korostetaan eduskunnan vastuuta valvoa valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista (PL 90.1 §). Tätä varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, joka valitaan vaalikaudeksi. Tarkastusvaliokunnan on valvottava sekä valtion taloudenhoidon laillisuutta että tarkoituksenmukaisuutta. Valvonnan tulee kohdistua pääasiallisesti valtiontalouden yleiseen tilaan ja hoitoon.⁷⁹

⁷⁵ vm.fi

⁷⁶ Myllymäki 2007, s. 136.

⁷⁷ Myllymäki 2007, s. 138.

⁷⁸ Myllymäki 2007, s. 138.

⁷⁹ Myllymäki 2007, s. 139.

Perustuslain 90.2 §:n mukaan valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtionalouden tarkastusvirasto. Valtionalouden tarkastusviraston on tarkastettava valtionalouden hoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista. Sääntely perustuu valtionalouden tarkastuksesta säädettyyn lakiin (676/2000).⁸⁰

Valtionalouden tarkastus on osa valtionhallinnon toiminnan ja talouden ohjaukseen kuuluvaa valvontajärjestelmää. Sen tehtävänä on tuottaa eduskunnalle ja valtionaloutta ohjaaville viranomaisille perusteltua ja valvonnan kannalta relevanttia tietoa siitä, onko toiminta ja taloudenhoito ollut oikeussääntöjen ja eduskunnan budjettipäätöksen mukaista. Laillisuustarkastuksen tehtävänä on estää ennakolta virheiden syntyminen tarkastuksen kohteena olevissa valtionhallinnon yksiköissä. Valtionalouden laillisuustarkastuksen tehtävänä on ainakin osittain varmistaa muiden valvontaa palvelevien yksiköiden tuottaman tiedon oikeellisuus ja käyttökelpoisuus.⁸¹

Valtionalouden laillisuustarkastus ei itse luo tarkastustarvetta. Se syntyy osana kansanvaltaista valvontaa ja palvelee päätöksenteon ylätasolla eduskunnan, valtioneuvoston ja valtiovarainministeriön tietotarpeita. Erityisesti suhteessa kansalaiseen laillisuustarkastuksen on kyettävä antamaan aukoton tae siitä, että valtionaloutta hoidetaan voimassa olevan oikeusjärjestyksen mukaisesti. Tarkastustoiminnan onnistuminen edellyttää riippumattomuutta tarkastuksen kohteesta. Esteellisyys tai edes vahva epäily sellaisesta murtaa valtionalouden valvonnan uskottavuuden.⁸²

Valtiovaraston käsitteellä on ollut merkittävä, tarkastusyksikköjen toimivaltaa koskeva tehtävänsä. Valvonnan kattavuuden ja uskottavuuden vuoksi sekä historiallisen kehityksen tuloksena käsitteen laajaa merkityssisältöä voidaan hyvällä syyllä puoltaa. Tämä tulkinta siirtyi nykyisiin perustuslain säännöksiin, joissa puhutaan ”valtion taloudenhoidosta”. Jo vuonna 1991 uusitussa hallitusmuodon 71 §:n säännöksessä (L 1077/1991) otettiin huomioon tarkastusorganien tehtävien muuttuminen ja laajentuminen. Säännöksessä tarkoitettua valtion taloudenhoidon (valtiovarasto) piiriin kuuluvat valtion virastot ja laitokset, rahastot, valtion liikelaitokset, valtioneemmistöiset osakeyhtiöt, valtionavut ja muut valtion tukitoimet (HE 262/1990 vp, 61). Nykyisellään luetteloon on ehdottomasti

⁸⁰ Myllymäki 2007, s. 139.

⁸¹ Myllymäki 2007, s. 139.

⁸² Myllymäki 2007, s. 139.

lisättävä Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot. Tarkemmin valvonnan alasta on säädetty lain ja asetuksen sekä eduskunnan työjärjestyksen tasoisin säädöksin.⁸³

Erityisesti tarkastusviraston tehtäviä koskevista oikeusnormeista on pääteltävissä, että hallinnollisessa valtiontalouden valvonnassa on kyse julkisyhteisön tilintarkastuksesta (TarkL 1 §). Tarkastuksen keskeisin tehtävä on varmistua siitä, että valtio kantaa tulonsa ja maksaa menonsa sen mukaan kuin eduskunta on valtion talousarvion hyväksyessään päättänyt. Tilintarkastusnäkökulma korostuu tilivirastojen vuositilintarkastuksessa.⁸⁴

Valtion kirjanpito on talousarvion noudattamisen väline. Kirjanpito on järjestettävä siten, että talousarvion toteutumista on mahdollista seurata vähintään momentin tarkkuudella (VtaL 15 §). Kirjanpidon ja valtion muun laskentatoimen on annettava oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen sekä talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston toiminnasta ja taloudesta. Kaikkein keskeisintä julkisyhteisön tilintarkastuksessa on varmistua tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tämä edellyttää ensinnäkin riittävää sisäistä valvontaa, toiseksi sitä, että esitetty kirjanpito on ollut luotettavaa, sekä sitä, että tilivelvollisten toiminta ja päätöksenteko talousarvion toimeenpanossa on ollut moitteetonta.⁸⁵

Valtion kirjanpidon tarkoituksena on antaa luotettava selvitys siitä, miten tulo- ja menoarvio on toteutettu ja valtiontaloutta muuten hoidettu varainhoitokauden eli tilikauden aikana. Kukin finanssihallintoon osallinen elin antaa kirjanpitonsa avulla selvityksen siitä, mitä tuloja ja menoja sillä on ollut ja mikä on ollut sen taloushallinnon tulos tilikauden aikana.⁸⁶

Sen turvaamiseksi, että kirjanpidon osoittama taloushallinnon tulos olisi luotettava ja todellisuutta vastaava kirjanpito on asetettava valvonnan kohteeksi. Valvontaa, joka tutkii kirjanpidon virheettömyyttä ja totuudenmukaisuutta, kutsutaan numerotarkastukseksi eli tilintarkastukseksi suppeammassa merkityksessä. Tällä tavoin selvitetään onko kirjanpito ulkonaiselta muodoltaan oikein järjestetty, ovatko laskutoimitukset tileissä oikein suoritettut, vastaavatko tileihin otetut tulot ja menot tosikkeiden mukaan todellisuutta ja ovatko ne oikeille paikoilleen tileissä merkityt. Koska

⁸³ Myllymäki 2007, s. 140.

⁸⁴ Myllymäki 2007, s. 140.

⁸⁵ Myllymäki 2007, s. 140.

⁸⁶ Purhonen 1955, s. 165.

tämän laatuinen tilien tarkastaminen kohdistuu kirjanpidon muodolliseen puoleen, kutsutaan sitä myös muodolliseksi tilintarkastukseksi.⁸⁷

Asiallisessa tilintarkastuksessa kirjanpito ei sen sijaan ole valvonnan kohteena vaan välineenä. Osoittaessaan taloushallinnon tulosta on kirjanpito ensiarvoisen tärkeä väline tätä hallintoa valvottaessa. Kun tilien luotettavuus on ensin numerotarkastuksella todettu, käytetään kirjanpitoa perustana tutkittaessa, ovatko asianomaiset viranomaiset niiden kirjanpidon osoittamassa taloudenhoidossa noudattaneet lakia ja tulo- ja menoarviota sekä taloudellisuutta. Tällöin kirjanpito on sekä hallinnollisen että parlamentaarisen finanssivalvonnan välineenä.⁸⁸

Perustuslain 90 §:n sanamuoto oikeuttanee tulkitsemaan, että valtiontalouden tarkastusvirasto on tarkastusyksikkö ja eduskunnan tarkastusvaliokunta keskittyy yleisemmällä tasolla valtiontalouden valvontaan. Valiokunta käsittelee tilintarkastusta tarkastusviraston suorittaman valtion tilinpäätöksen käsittelyn yhteydessä. Argumentointia voitaisiin jatkaa myös siten, että tarkastusvirasto vastaisi ammattitilintarkastuksesta ja tarkastusvaliokunta luottamushenkilöinä valtiontalouden kokonaisvalvonnasta.⁸⁹ Eduskunnan tarkastusvaliokunta tuo täten demokratiaa valtiontalouden valvontaan.

Vaikka taloudenhoidon valvonta sisältää useimmiten tarkastuksen ja itse tarkastustehtävässä yleisempi valvontanäkökulma ja varsinainen tarkastus sekoittuvat toisiinsa, perustuslain sanamuoto puoltaa yllä esitettyä tulkintaa. Sitä tukee erityisesti oikeudellisen jatkuvuuden periaatteen noudattaminen, sillä vuoteen 2006 työnsä lopettaneen valtiontilintarkastusinstituution peruslähtökohta oli valvonnan kohdistaminen pääasiallisesti valtiontalouden yleiseen tilaan ja hoitoon. Käytännössä tarkastusvaliokunnalta ei laillisuustarkastuksen nimissä voida edes vaatia samanlaista yksityiskohtiin menevää tarkastusta, joka on mahdollinen valtiontalouden tarkastusvirastolle.⁹⁰

Ulkoinen finanssivalvonta kohdistuu kattavasti valtioneuvostoon ja sen alaisen hallintokoneiston toimintaan, jossa toteutetaan talousarvion täytäntöönpanoa tai muuta valtion taloudenhoitoa. Kun lähes kaikki hallitus- ja hallintotoiminta on yhteydessä valtiontalouden hoitoon, joudutaan kriittisesti

⁸⁷ Purhonen 1955, s. 166.

⁸⁸ Purhonen 1955, s. 166.

⁸⁹ Myllymäki 2007, s. 140.

⁹⁰ Myllymäki 2007, s. 141.

kysymään, onko tarkastusyksiköillä oikeus valvoa kaikkea viranomaistoimintaa. Rajan vetäminen erityisesti parlamentaariselle finanssivalvonnalle on vaikeaa. Sellaista rajanvetoa ei oikeusnormistossa ole tehty. On kuitenkin edellytettävä, että finanssivalvonnan nimissä suoritettulla hallinnon valvonnalla täytyy olla kiinteä yhteys tarkastusorganien päätehtävään, valtiontalouden valvontaan.⁹¹

Valtiontalouden tarkastusvirastolle esitetyn kaltainen tarkastuksen ääripiste on hallinnon tarkastuksen osalta säädetty. Tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa ja valvoa laillisuustarkastuksen osana myös valtion talousarvion sitoviksi tarkoitettujen perusteluiden sekä valtion taloudenhoitoa ja tilinpitoa koskevien lakien, asetusten ja määräysten noudattamista. Tiliviraston yksittäisten ratkaisujen ja päätösten laillisuuden arvioinnissa on päähuomio kiinnitettävä siihen, onko jokin olosuhde sen mukainen kuin oikeusnormi määrää tai onko jokin toimenpide toteutunut oikeusnormin määräämällä tavalla. Tilintarkastuksen näkökulmasta voidaan finanssivalvonnan laillisuusnäkökulma tiivistää teeseihin:

- taloudenhoidon ja siihen liittyvän hallintotoiminnan laillisuus.
- sisäisen valvonnan toimivuus.
- kirjanpidon ja muun laskentatoimen luotettavuus.
- tilinpäätöksen ja siihen liittyvän informaation oikeellisuus ja riittävyys.
- selkeä tarkastuskertomuksen laadinta.

Parlamentaarinen finanssivalvonta tukee eduskunnan budjettivaltaa ja varmistaa osaltaan valtion taloudenhoidon laillisuuden. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama vuositilintarkastus palvelee eduskuntaa, valtioneuvostoa, valtiovarainministeriötä ja muita ministeriöitä sekä tilivirastoja. Tarkastusviraston vuositilintarkastuksen päätehtävänä on varmistaa budjetin täytäntöönpanon laillisuus. Kumpikin finanssivalvontainstituutio tukee tarkastettavaa hallintoyksikköä varmistamalla tuon yksikön hallinnon ja siihen liittyvän taloudenhoidon laillisuuden.⁹²

Laillisuustarkastuksen pelkällä olemassaololla on tietty itseisarvonsa. Tarkastustarvetta ja tarkastuksen merkitystä ei voida arvioida pelkästään tarkastuksen konkreettisten tulosten perusteella. Laillisuustarkastuksen tulee säännönmukaisesti kohdistua kaikkiin valtion virastoihin ja laitoksiin.

⁹¹ Myllymäki 2007, s. 141.

⁹² Myllymäki 2007, s. 142.

Laillisuustarkastusta ei siis voida rajoittaa vain sellaisiin tilanteisiin, joissa sen suorittamiseen on jokin erityinen syy.⁹³

Tarkoituksenmukaisuustarkastus on osa valtiontalouden ohjausta ja johtamista palvelevia informaatiojärjestelmiä. Tarkastuksen tehtävänä on varmistaa ylimmille valtioelimille tai viraston johdolle tulevan tiedon oikeellisuus. Toisaalta valtiontalouden tarkastuksen tulee itse tuottaa sellaista tietoa, jota valtiontalouden ohjauselinten voidaan arvioida tarvitsevan ja jota ne eivät muulla tavalla saa.

Tarkastuksen ja muiden informaatiojärjestelmien olennainen ero on siinä, että tarkastus ei ole miltään osin toimeenpanovastuussa niistä tehtävistä, joita koskevaa tietoa se analysoi. Keskeisintä tarkoituksenmukaisuustarkastuksen näkökulmasta on varmistua toiminnan ja taloudenhoidon tuloksellisuudesta. Hyvän taloudenhoidon periaatteiden mukaista on, että kukin virasto ja laitos itse huolehtivat toiminnallisen tuloksellisuuden, taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden seurannasta ja arvioinnista.⁹⁴

Ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen välinen yhteistyö on tarkastuksen kehittämisen keskeinen kysymys. Tarkoituksenmukaisuustarkastuksen tarve on arvioitava toisista lähtökohdista kuin laillisuustarkastuksen osalta. Konkreettiset tulokset ja hyödyt, joita tarkastuksella on saatavissa, määrittävät tarkastustarpeen. Ratkaisevan tärkeää on, missä määrin tarkastuksella voidaan tuottaa tietoa, jolla on todellista käyttöarvoa hallinto- tai liiketoimintayksiköissä, ministeriöissä, valtioneuvostossa ja lopulta eduskunnassa.⁹⁵

Oikeudellisen sääntelyn vaikeudet ja sääntelyn tarve tai mahdollinen tarpeettomuus ovat samankaltaisia kuin tavoitteiden sääntelyssä. Tarkoituksenmukaisuustarkastus on tarkastusta ja valvontaa koskevissa oikeusnormeissa asetettu finanssivalvontaorgaaneille tavoitetehtäväksi.⁹⁶

Valtiontalouden tarkastusvirasto suorittaa finanssipolitiikan tarkastuksen ja tilintarkastuksen lisäksi tutkielman kannalta tärkeitä laillisuus- ja tuloksellisuustarkastuksia.⁹⁷ Laillisuustarkastuksen tavoitteena on valtiontalouden tarkastusviraston toimivaltaan kuuluvissa asioissa tarkastaa, onko

⁹³ Myllymäki 2007, s. 142.

⁹⁴ Myllymäki 2007, s. 147.

⁹⁵ Myllymäki 2007, s. 147.

⁹⁶ Myllymäki 2007, s. 147.

⁹⁷ vtv.fi

valtion taloudenhoidossa toimittu lainsäädännön, alempitasoisen sääntelyn ja viranomaisten antaman ohjeistuksen sekä hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti.⁹⁸

Laillisuustarkastus pyrkii selvittämään säännösten noudattamisen lisäksi, onko toiminta järjestetty talousarvion, hyvän hallinnon periaatteiden, toimintapolitiikan (tavoitteiden) sekä rahoitus- tai sopimusehtojen mukaisesti. Laillisuustarkastuksia toteutetaan erillisinä laillisuustarkastuksina, joista annetaan erilliset laillisuustarkastuskertomukset, sekä tilintarkastuksen yhteydessä tehtävinä tarkastuksina.⁹⁹

Tuloksellisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Tämä on tuloksellisuustarkastuksessa tulkittu taloudenhoidon tuloksellisuudeksi. Tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että valtion taloudenhoito on taloudellista, tehokasta ja vaikuttavaa.¹⁰⁰

Tarkastukset kohdistuvat muun muassa organisaatorakenteisiin ja rahoitusjärjestelmiin, toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen, toiminnan suoritteisiin ja tuotoksiin, toiminnan taloudellisuuteen ja tehokkuuteen tai toiminnan vaikutuksiin.¹⁰¹

Tarkastuskohteita ovat myös yksittäisen viranomaisen tai valtionavun saajan hoitamat rajatummatt tehtävät sekä talousarvion ulkopuoliset rahastot, liikelaitokset tai valtionyhtiöt. Tuloksellisuustarkastuksia kohdistetaan lisäksi EU-ohjelmien toimeenpanoon ja ohjelmien varainkäyttöön.¹⁰² Myös Valtiontalouden tarkastusvirastosta lisää myöhemmässä osiossa.

Parlamentaarinen valtiontilintarkastus oli eduskunnan suorittamaa valtiontalouden valvontaa, joka lukeutui valtintalouden ulkoiseen valvontaan. Keskeinen asema valvonnan suorittamisessa oli eduskunnan finanssivalvontaelimellä, valtiontilintarkastajilla, jotka eduskunnan puolesta välitöntä

⁹⁸ vtv.fi

⁹⁹ vtv.fi

¹⁰⁰ vtv.fi

¹⁰¹ vtv.fi

¹⁰² vtv.fi

valvontaa suorittaen valmistelivat eduskunnan työtä. Lopullinen päätösvalta asioissa kuului ja kuuluu edelleenkin eduskunnalle itselleen.¹⁰³

Parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen perustan ja lähtökohdan muodosti käytännössä valtiontalouden tarkastusviraston suorittama finanssivalvonta, jonka tuloksena valtiontilintarkastajat saivat keskitetysti haltuunsa suurimman osan työssään tarvitsemastaan aineistosta. Lain mukaan tarkastusvirasto oli velvollinen lähettämään aineiston suoraan valtiontilintarkastajille. Valtiontalouden tarkastusvirasto liittyi siten läheisesti Suomen parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen järjestelmään.¹⁰⁴

Eduskunnan perustuslakivaliokunta palautti perustuslakiin Perustuslaki 2000-komitean kannan, jonka mukaan ulkoinen finanssivalvonta järjestetään eduskunnan yhteyteen.¹⁰⁵ Alun perin uutta perustuslakia suunniteltaessa, valtiontalouden tarkastusvirasto meinattiin kytkeä valtiovarainministeriön yhteyteen, mutta VTV:n aikaisempi asema valtiovarainministeriön alaisuudessa oli ollut ongelmallinen riippumattomuuden kannalta: VTV oli ollut osa sitä hallintokoneistoa, jonka toimintaa sen oli ollut ja on vieläkin määrä valvoa. Kun VTV uudella perustuslailla päätettiin siirtää eduskunnan yhteyteen, siirron tarkoitus oli vähintään yhtä paljon järjestää VTV:n riippumattomuus hallituksesta.¹⁰⁶

2.3 Eduskunnan tarkastusvaliokunta

Perustuslain muutoksella (laki 596/2007), joka tuli voimaan 1.6.2007, perustettiin eduskunnan tarkastusvaliokunta. Muutoksen tavoitteena oli päivittää eduskunnan valvontavaltaa silmällä pitäen laajoja budjettioikeuden sääntelyn ja käytäntöjen muutoksia talousarviolain ja -asetuksen tasolla (siirtyminen kameraalisesta budjetoinnista ja resurssiohjauksesta monivuotiseen budjettisuunnitteluun, tulosohjaukseen ja kehysbudjetointiin).¹⁰⁷ Perustuslain 90.1 §:n mukaan eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tätä varten

¹⁰³ Purhonen 1955, s. 316.

¹⁰⁴ Purhonen 1955, s. 316.

¹⁰⁵ Jyräki 2000, s. 194.

¹⁰⁶ Jyräki 2000, s. 196.

¹⁰⁷ Saraviita 2011, s. 763.

eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, jonka tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavaintonsa (parlamentaarinen valvonta).

Valtiontalouden valvonta on osa PL 3.1 §:ssä eduskunnalle säädettyä päätösvaltaa valtiontaloudesta. Eduskunnan budjettivallan säilyminen reaalisena edellyttää, että eduskunta voi myös valvoa, että talousarvion määrärahat käytetään niiden määrällisten puitteiden ja hyväksytyjen käyttöperustelujen mukaisesti. Valvontaa täydentää viime kädessä sanktiointi, joka eduskunnan päätöksinä lähinnä toteutuu parlamentarismen välityksellä poliittiseen ministerivastuun mekanismein.¹⁰⁸

Hallituksen esityksen (HE1/1998vp) mukaan eduskunnan valvonta ulottuu niin valtion talousarvioon sisältyvään kuin sen ulkopuoliseenkin valtiontalouteen. Valvonnan piiriin kuuluvat hallituksen esityksen mukaan valtion virastot ja laitokset, rahastot, valtion liikelaitokset ja teollisuuslaitokset, valtioenemmistöiset osakeyhtiöt, valtionavut ja muut valtion tukitoimet sekä Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot.¹⁰⁹ Valvontavalta toteutetaan pääasiassa tarkastusvaliokunnalle toimitettujen kertomusten ja muun raportoinnin välityksin, ja valiokunta täydentää tietojaan erillisselvityksin ja tarkastuskäynnein.¹¹⁰

Valiokunnan tehtävät määriteltiin niin, että tarkastusvaliokunta toimisi valiokuntalaitoksen osana eräin erityispiirtein. Sen toiminnassa korostuu oma-aloitteinen toiminta niin, että sillä on oikeus ottaa omasta aloitteestaan käsiteltäväkseen asioita ja toimittaa ne mietinnön muodossa täysistunnolle. Käsiteltäviksi otettavissa aiheissa tulee keskittyä eduskunnan kannalta merkittäviin havaintoihin eikä puuttua yleensä päivänpoliittisiin kysymyksiin. Tavoitteena valiokunnan tehtävien hahmottelussa on se, että eduskunta saa tärkeät valtion taloudenhoitoa sekä valtion talousarvion noudattamista koskevat havainnot tietoonsa eri menettelyissä mahdollisimman tuoreina ja käyttökelpoisina.¹¹¹

Tarkastusvaliokunta voi teettää tutkimuksia valtiontalouden valvontaan liittyviä tutkimuksia, ja se järjestäisi myös seminaareja sekä keskustelutilaisuuksia toimialansa aiheista. Tarkastusvaliokunta voi myös itse päättää valvontakäyntien järjestämisestä ja muutenkin työtavoistaan perustuslain ja eduskunnan työjärjestyksen puitteissa. Toimikunta pyrki ehdotuksillaan siihen, että tarkastusvaliokunnasta tulisi asemaltaan vahva ja arvovaltainen. Valiokunnalla olisi tärkeä ja

¹⁰⁸ Saraviita 2011, s. 762.

¹⁰⁹ <http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=pz31913161601182&cmd=download>

¹¹⁰ Saraviita 2011, s. 763.

¹¹¹ Saraviita 2011, s. 771.

eduskunnan valtaoikeuksiin keskeisesti liittyvä valtiontalouden valvontatehtävä, joka mainitaan erikseen perustuslaissa. Tämä vahvistaisi osaltaan valiokunnan asemaa. Valiokunta voisi myös itse toiminnallaan vaikuttaa asemansa ja arvovaltansa kehittymiseen.¹¹²

Konkreettinen valtiontalouden tarkastustoiminta toteutetaan tarkastusviraston ja valtiovarainministeriön sisäisen tarkastusorganisaation välityksin ja niin, että tarkastustiedot kanavoituvat valvontaelimelle eli tarkastusvaliokunnalle. Valvonta- ja tarkastuselimen toiminnan kannalta olennainen tiedonsaanti on toteutettu PL 90.3 §:n säännöksellä, joka varmistaa kummallekin valvojataholle tasaveroisen tietojensaantioikeuden valvonnan kohteelta.¹¹³

Perustuslain 90.3 §:n mukaan tarkastusvaliokunnalla ja valtiontalouden tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot.¹¹⁴ Sen mukaan tarkastusvaliokunnalla ja valtiontalouden tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteina olevilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot. Hallituksen esityksessä (HE 71/2006vp) todetaan, että valiokunnan tietojensaantioikeus kattaa kaikki valvontatehtävän hoitamisen kannalta tarvittavat, salassa pidettävätkin tiedot niin valvonnan kohteina olevilta viranomaisilta kuin yksityisiltäkin tahoilta.¹¹⁵

Valiokunnan tietojensaantioikeus on yleinen ja se perustuu valiokunnan arviointiin tiedon tarpeesta. Tietojensaantioikeutta ei rajoita esimerkiksi tietojen tai asiakirjojen salaisuus tai henkilötietojen suojaa määrittelevä lainsäädäntö. Tietojensaantioikeus ulottuu myös liikesalaisuuden alaisiin tietoihin sekä myös sisäpiiritiedoksi luettaviin tietoihin. Tarkastusvaliokuntaa sitovat perustuslain ja eduskunnan työjärjestyksen säännökset tietojen salassa pitämisestä.¹¹⁶

Perustuslain 50§:n 2 momentin ilmaiseaman pääsäännön mukaan valiokunnan kokoukset eivät ole julkisia. Eduskunnan työjärjestyksen 43a§:n 1 momentissa säädetään, että asian käsittelyasiakirjat tulevat julkisiksi, kun asia on valiokunnassa loppuun käsitelty. Kuitenkin 43a§:n 2 momentin mukaan valiokunnan asiakirjat ovat salassa pidettäviä, jos tiedon antaminen niistä aiheuttaisi merkittävää vahinkoa Suomen kansainvälisille suhteille tai pääoma- ja rahoitusmarkkinoille.

¹¹² Saraviita 2011, s. 771.

¹¹³ Saraviita 2011, s. 763.

¹¹⁴ Wacker 2011, s. 249.

¹¹⁵ <http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=pz31913161601182&cmd=download>

¹¹⁶ <http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=pz31913161601182&cmd=download>

Salassa pidettäviä ovat myös asiakirjat, jotka sisältävät tietoja liike-tai ammatissalaisuudesta taikka henkilön terveydentilasta tai hänen taloudellisesta asemastaan, jos tiedon antaminen niistä aiheuttaisi merkittävää haittaa tai vahinkoa, jollei huomattava yhteiskunnallinen tarve vaadi niiden julkisuutta. Valiokunta voi muusta vastaavasta välttämättömästä syystä päättää, että jokin asiakirja on salassa pidettävä.¹¹⁷ Tarkastusvaliokunta toteuttaa siis parlamentaarista finanssivalvontaa. Tarkemmin yksilöitynä se kuuluu valtiontalouden ulkoiseen valvontaan.

Lisäksi eduskunnan yhteydessä on valtiontalouden tarkastusvirasto (hallinnollinen tarkastusorgaani). Kattava valtiontalouden valvonta edellyttää saumatonta yhteistyötä parlamentaarisen ja hallinnollisen finanssivalvontayksikön kesken. Yhteistyö eliminoi aukot ja valvonnan päällekkäisyydet.¹¹⁸ Valtiontilintarkastajat ovat olleet koko itsenäisyyden ajan tärkeä osa parlamentarismia. Voidaan jopa sanoa, että tilintarkastajat edustivat parlamentarismien tehostettua osaa – talousvalvonnan toteuttamista.¹¹⁹

Tarkastusvaliokunta käsittelee muun muassa eduskunnalle annettavat valtion tilinpäätöskertomuksen, valtiontalouden tarkastusviraston kertomuksen toiminnastaan ja eduskunnan tilintarkastajien tilintarkastuskertomukset sekä valmistelee valtion taloudenhoidon valvontaa koskevat asiat. Tarkastusvaliokunnalla on oikeus omasta aloitteestaan ottaa käsiteltäväkseen toimialaansa kuuluva asia sekä laatia siitä mietintö täysistunnolle. Tarkastusvaliokunta perustettiin 2007 yhdistämällä valtiontilintarkastajien tehtävät sekä valtiovarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaoston parlamentaarinen tarkastustoimi.¹²⁰

Valtiontalouden tarkastuksen perusinstituutio oli alkuaan eduskunnan valitsemien tilintarkastajien suorittama parlamentaarinen valtiontilintarkastus. Se korvattiin paremmin kansanedustuslaitosjärjestelmään soveltuvalla ja eduskunnan valiokuntarakenteeseen rinnastuvalla tarkastusvaliokunnalla. Valtiontilintarkastajien toiminta oli pohjautunut paljolti valtiontalouden tarkastusviraston tarkastustoimintaan ja sen raportointiin. Toiminta oli kehittynyt lisäksi päällekkäiseksi valtiovarainvaliokunnan hallintojaoston toiminnan kannalta.¹²¹

¹¹⁷ <http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=pz31913161601182&cmd=download>

¹¹⁸ Myllymäki 2007, s. 171.

¹¹⁹ Myllymäki 2007, s. 171.

¹²⁰ www.eduskunta.fi

¹²¹ Saraviita 2011, s. 763.

Eduskunnan finanssivalvontaelimenä valtiontilintarkastajat suorittivat valmistelevan osan eduskunnalle kuuluvasta finanssivalvonnasta, siis suorittajan mukaan eli muodollisesti määritellystä parlamentaarista finanssivalvonnasta. Myös tehtävän mukaan eli asiallisesti katsoen oli eduskunnan ja valtiontilintarkastajien suorittama finanssivalvonta pääosaltaan parlamentaarista finanssivalvontaa.¹²²

Parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen tarkoitus oli jo syntyessään suuntautua hallitusta vastaan ja valvoa sitä, että hallitus noudatti valtiontaloutta hoitaessaan eduskunnan hyväksymää budjettia, toisin sanoen valvoa eduskunnan hyväksymää budjettivallan loukkaamattomuutta hallituksen toiminnassa.¹²³

Parlamentaarinen valtiontilintarkastus oli eduskunnan suorittamaa budjetin täytäntöönpanon ja muun hallituksen alaisen valtiontalouden hoidon jälkikäteen tapahtuvaa valvontaa eduskunnan budjettivallan sekä lain- ja tarkoituksenmukaisuuden kannalta.¹²⁴

Uudistuksella haluttiin vahvistaa eduskunnan budjettivaltaa eli valtaa päättää valtion talousarvion taloudesta. Tähän valtaoikeuteen kuuluu kiinteästi myös valta valvoa näiden päätösten toteutumista. Tarkastusvaliokunnan perustamisella haluttiin lisäksi vahvistaa valtiontalouden valvonnan parlamentaarisuutta niin, että eduskunnan haluttiin voivan käyttää täysipainoisesti sille perustuslaissa osoitettua vahvaa asemaa valtiontalouden päätöksenteossa. Lisäksi tarkastusvaliokunnan perustamisen syynä oli tarve poistaa päällekkäisiä toimintoja ja käsittelyjä eduskuntatyössä.¹²⁵

Eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista välillisesti. Välitön valvontavastuu on eduskunnan valitsemalla tarkastusvaliokunnalla. Eduskunta asettaa valiokunnan vaalikaudekseen, kuten muutkin pysyvät valiokuntansa (PL 35 §). Valiokunta muodostuu yhdestätoista kansanedustajasta. Finanssivalvonnan parlamentaarisen luonteen takaamiseksi valiokuntaan valitaan myös poliittiseen oppositioon kuuluvia kansanedustajia.¹²⁶

¹²² Purhonen 1955, s. 245.

¹²³ Purhonen 1955, s. 245.

¹²⁴ Purhonen 1955, s. 317.

¹²⁵ Wacker 2011, s. 249.

¹²⁶ Myllymäki 2007, s. 172.

Kelpoisuusehtojen osalta tarkastusvaliokunnan valvontatehtävissä voidaan viitata kansanedustajan yleisiin kelpoisuusehtoihin (PL 27 §). Tarkastusvaliokunnan jäseneltä on edellytettävä riittävää valtiontalouden tuntemusta, jotta finanssivalvontatehtävä tulisi asianmukaisesti suoritetuksi. Tässä suhteessa eduskunta ei aseta valittaville muodollisia pätevyysvaatimuksia. Koska eduskunta on poliittisen vallankäytön elin, henkilövalinnoissa näkyvät puoluepoliittiset painotukset. Tästä huolimatta tarkastusvaliokunnan jäseniksi kansanedustajat tulisi valita henkilökohtaisen asiantuntemuksensa vuoksi.¹²⁷

2.4 Valtiontalouden sisäinen valvonta

Varainhoitovuoden aikana tapahtuvaa valtiontalouden valvontaa (ja osin tarkastusta) kutsutaan sisäiseksi valvonnaksi. Virastojen ja laitosten on huolehdittava, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sekä niiden omassa toiminnassa että toiminnassa, josta ne vastaavat Kirjanpitoyksikkönä toimivan viraston ja laitoksen sisäinen valvonta käsittää myös sille kirjanpitoyksikkönä kuuluvat tehtävät. Entiset tilivirastot on korvattu tilintarkastusyksikkönimikkeellä. Sillä tarkoitetaan valtiovarainministeriön määräämää toimintayksikköä, jonka tehtävänä on hoitaa valtion maksuliikettä ja valtion kirjanpitoa yksikkönsä toimialueella. Varainhoitovuoden jälkeen tapahtuva ulkoinen tarkastus on luonteeltaan parlamentaarista ja hallinnollista.¹²⁸

Tavallisimmin finanssivalvonta tapahtuu jälkikäteen ja sen päätarkoituksena on silloin paljastaa valtion taloudenhoidossa mahdollisesti tapahtuneet väärinkäytökset sekä saattaa niihin syyllistyneet viranomaiset niistä vastuuseen ja korvaamaan valtiolle aiheuttamansa vahingot. Yksistään tällaisella jälkivalvonnalla (ex post) on tietysti ennaltaehkäisevä vaikutuksensa, sillä tehokkaan jälkivalvonnan olemassaolo jo yksistään pelottaa tekemästä rikkomuksia.¹²⁹

Preventiivistä eli ennakolta (ab ante) tapahtuvaa finanssivalvontaa on pyritty luomaan, jotta voitaisiin estää ennakolta väärinkäytökset ja virheet valtion taloudenhoidossa. Useimmiten preventiivinen finanssivalvonta on hallinnon sisäistä, sen omien ylimpien organien tai niistä riippuvaisten valvontaelinten suorittamaa.¹³⁰

¹²⁷ Myllymäki 2007, s. 172.

¹²⁸ Saraviita 2011, s. 763–764.

¹²⁹ Purhonen 1955, s. 160.

¹³⁰ Purhonen 1955, s. 161.

Perustuslain (731/1999) 2 §:n 3 momentin säännös, jonka mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on tarkoin noudatettava lakia, on sisäisen valvonnan lähtökohta. Sisäinen valvonta on aina viraston yms. sisällä tapahtuvaa valvontaa. Kunkin viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava sisäisestä valvonnasta, jolla varmistetaan talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus, viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaaminen sekä viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta.¹³¹

Valtioneuvosto ja sen ministeriöt ovat oikeutettuja ja velvoitettuja suorittamaan hallintovalvontaa. Viranomaisten välisistä käskyvaltasuhteista johtuu, että ylemmällä viranomaisella on valta valvoa alaisensa viranomaisen toimintaa. Pääsääntönä on kuitenkin pidettävä, ettei ylempi viranomainen voi yksittäistapauksissa puuttua alempien viranomaisten toimintaan. Tämän vuoksi yleissäännöksillä järjestetty hallinnollinen valvonta tuskin kohdistuu talousarvion täytäntöönpanoon ja muuhun taloudenhoitoon.¹³²

Valtioneuvoston toimivalta valtion talousarvion täytäntöön panijana on keskeistä. Tämä toimivalta on johdettavissa paitsi valtioneuvoston ja eduskunnan välistä vastuusuhdetta sääntelevästä parlamentarismista myös valtiollisten tehtävien jaosta (PL 3 §). Talousarvion täytäntöönpano on epäilemättä sellainen hallitus- ja hallintotehtävä, jota perustuslain 65 §:n säännöksessä tarkoitetaan. Valtioneuvoston toimivaltaan kuuluu käsitellä ja ratkaista valtion talousarvion soveltamisesta annettavat yleiset määräykset. Nämä määräykset ovat viranomaisia sitovia ja velvoittavia.¹³³

Valtioneuvoston toimivaltaa korostaa perustuslain 67.2 §:n säännös, jonka mukaan valtioneuvostossa voi olla ministerivaliokuntia asioiden valmistelua varten. Valtioneuvosto määrää asiat, jotka taloudellisen tai muun merkityksen vuoksi on ennen päätöksen tekemistä käsiteltävä valtioneuvoston raha-asiainvaliokunnassa. Kyseessä on ennakkollisen finanssivalvonnan oikeusnormiperusta. Tähän normistoon kiinteänä osana kuuluu myös talousarvioasetuksen 17 §:n säännös arviomäärärahan ylittämisestä. Muodollis-juridisesti ylittämiseen on anottava ministeriön lupa riittävän ajoissa ja asianomainen ministeriö ratkaisee ylityspyynnön. Tosiasiallisesti ylityspyynnot ratkaistaan ennakkollisessa finanssivalvonnassa.¹³⁴

¹³¹ vm.fi

¹³² Myllymäki 2007, s. 149.

¹³³ Myllymäki 2007, s. 149.

¹³⁴ Myllymäki 2007, s. 149.

Seuraavaksi selvitetään sisäisen valvonnan ulottuvuutta. Mikäli ylempi viranomainen voi kohdistaa valvontansa alemman viranomaisen taloudenhoitoon, on kyseessä sisäinen finanssivalvonta. Sisäiseen finanssivalvontaan kuuluu myös valvojan oman, erityisesti ministeriön, sisäisen valvonnan järjestäminen. Se on nykyään kattavin erityissäännöksiin järjestetty. Valtiontalouden sisäinen valvonta ei – ennakkollista finanssivalvontaa lukuun ottamatta – ole aikaisemmin tutkijoita sen enempää kuin lainsäätäjääkään kiinnostanut. Koska talousvalvonta on ollut sisäistä viranomaistoimintaa, sitä lienee pidetty jonkinlaisena itsestäänselvyytenä, osana virastojen ja laitosten johtamista. Virastojen ja laitosten tulosohjaus, nettobudjetointi ja erityisesti Euroopan unionin jäsenyys sekä reaaliajassa tapahtuvan valvonnan merkityksen korostuminen ovat saattaneet valtiontalouden sisäisen valvonnan uusiin ulottuvuuksiin.¹³⁵ Ja edellä mainittujen seikkojen lisäksi vielä nykyinen haastava talouden tila Suomessa ja yleisesti maailmallakin, on nostanut valtiontalouden valvonnan tarvetta entistäkin merkityksellisemmäksi toiminnoksi.

Tilivirastojen sisäiseen finanssivalvontaan liittyvät normit ovat perustuneet valtion talousarvioasetukseen. Valtiovarainministeriöllä on toimivalta määrätä, mitkä virastot ja laitokset toimivat tasavallan presidentin kanslian ja ministeriöiden lisäksi tilivirastoina (VtaA 24 §). Vuonna 1996 toteutetulla talousarvioasetuksen muutoksella sisäinen valvonta laajeni koskemaan kaikkia virastoja ja laitoksia. Tilivirastojen ja laitosten sisäiseen valvontaan liittyvistä asioista voidaan säännellä tarkemmin taloussäännöllä, jonka virasto tai laitos itse vahvistaa.

Samaan aikaan kun Suomen perustuslaki tuli voimaan vuonna 2000, saatettiin virastojen ja laitosten sisäinen valvonta lain tasoisen sääntelyn piiriin. Valtion talousarviolain 24 b §:n mukaan viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa. Viraston ja laitoksen johto vastaa sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävyydestä. Tarkemmin sisäisestä valvonnasta ja tarkastuksesta on säännelty valtioneuvoston antamalla asetuksella (VtaA 9 luku).¹³⁶

Taloudenhoidon ohjauksen ja myös sisäisen valvonnan terävöittämiseksi on vuodesta 2004 lukien valtiovarainministeriössä toiminut erillinen valtiovarain controller -toiminto, jota johtaa valtioneuvoston controller. Toiminto kiinnittää erityishuomion ohjaus- ja raportointijärjestelmän laadun ja tilivelvollisuuden varmistamiseen (VtaL 24 e – 24 f §). Suhteessa ulkoiseen

¹³⁵ Myllymäki 2007, s. 149–150.

¹³⁶ Myllymäki 2007, s. 150.

finanssivalvontaan ja sisäiseen valvontaan controller -toiminto on asemaltaan ja tehtäviltään läheisessä yhteistyössä sisäisen valvonnan kanssa.¹³⁷

Sisäisen valvonnan keskeisenä tehtävänä on nykyisin ja korostetusti tulevaisuudessa sen varmistaminen, onko toiminta ollut taloudellista ja vaikuttavaa. Bruttobudjetointiin ja tiukkoihin määrärahanormeihin perustuvassa järjestelmässä sisäinen tarkastus on ollut laillisuusvalvontaa.¹³⁸ Tulosohjauksessa sisäisen tarkastuksen tehtävät määräytyvät johdon valvontatarpeiden mukaisesti. Virastojen talousautonomia on suuresti lisääntynyt. Tämä merkitsee aiempaa suurempaa vapautta toimia asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi.¹³⁹ Toisaalta lisääntynyt vapaus tuo lisää vastuutakin.

Valtionhallinnon yksikköjen johdolla on aikaisempaa laajempi toimivalta talousarvion toimeenpanossa ja tätä kautta myös vastuu kaikista toiminnoistaan. Entistä tärkeämmiksi ovat tulleet määrärahoilla saavutetut tulokset. Tällöin virasto perustelee määrärahatarpeensa tulostavoitteilla. Tuloksia täytyy voida mitata tai arvioida. Sisäisen valvonnan on kyettävä paitsi tulosten myös toimintaa ohjaavien tavoitteiden arviointiin muun muassa siksi, että tavoitteiden tulisi olla sopusoinnussa koko hallinnonalan (ministeriön) tavoitteiden kanssa.¹⁴⁰ Muuttuneista odotuksista ja vaatimuksista huolimatta sisäinen valvonta keskittyy yleensä operationaalisiin kysymyksiin.¹⁴¹

Viraston ja laitoksen johdon on lisäksi järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät.¹⁴² Näppituntuma on, että ihan jokaisessa valtion virastossa ja laitoksessa ei vielä ole sisäistä tarkastusta, ainakaan virallista sellaista.

Talousarvioasetuksen 69 §:n mukaan sisäinen valvonta tarkoittaa viraston ohjaus- ja toimintaprosesseihin sisältyviä menettelyitä, organisaatoratkaisuja ja toimintatapoja, joiden avulla voidaan saada kohtuullinen varmuus: 1. toiminnan lainmukaisuudesta, 2. varojen turvaamisesta, 3. toiminnan tuloksellisuudesta ja 4. taloutta ja tuloksellisuutta koskevien oikeiden ja riittävien tietojen tuottamisesta.

¹³⁷ Myllymäki 2007, s. 150.

¹³⁸ Myllymäki 2007, s. 153.

¹³⁹ Myllymäki 2007, s. 153.

¹⁴⁰ Myllymäki 2007, s. 153.

¹⁴¹ Myllymäki 2007, s. 153.

¹⁴² vm.fi

Talousarviolain 24 b §:n mukaan viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa.

Riskienhallinnalla tunnistetaan, arvioidaan ja hallitaan yllä mainittuihin neljään luokkaan sisältyvien tavoitteiden saavuttamista uhkaavia tekijöitä. Riskienhallinnalla on samat tavoitteet kuin sisäisellä valvonnalla. Parhaimmillaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt on upotettu osaksi viraston tavanomaisia suunnittelu-, johtamis- ja toimintaprosesseja.¹⁴³

Talousarviolain 24 b §:n mukaan sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto.

Talousarvioasetuksen 65 §:ssä säädetään, että tiliviraston tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista (sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma).

2.5 Controller-toiminto osana sisäistä valvontaa

Tiivistetysti selostettuna controller-toiminnon rakenteen ytimen muodostaa pieni esikuntayksikkö, johon kuuluu kuusi henkilöä. Valtioneuvoston controller, valtioneuvoston apulaiscontroller, finanssineuvos, finanssiasiantuntija, lainsäädäntöasiantuntija ja assistentti.¹⁴⁴ Valtiovarain controller -toimintoa johtaa Pasi Ovaska¹⁴⁵, hän on valtioneuvoston apulaiscontroller¹⁴⁶. Liikenne- ja kuntaministeri Paula Risikko (kok)¹⁴⁷ käsittelee valtiovarain controller -toiminnolle kuuluvat asiat valtiovarainministeriössä.¹⁴⁸

¹⁴³ vm.fi

¹⁴⁴ Holmberg, Esitelmä 2007, s. 6.

¹⁴⁵ http://vm.fi/documents/10623/1214660/VM_organisaatiokaavio_helmikuu_2015/c6ff30ca-b197-4292-92e2-3998e6f8947b. Katso lisää 6. Liitteet. Liite 4.

¹⁴⁶ Valtioneuvoston controller Tuomas Pöysti on virkavapaalla tehtävästään, koska hän toimii nyt VTV:n pääjohtajana.

¹⁴⁷ Ministeri saattaa vaihtua, riippuen alkavista hallitusneuvotteluista (tilanne 21.4.2015).

¹⁴⁸ <http://valtioneuvosto.fi/hallitus/tyonjako-ja-sijaisuudet>

Valtiovarain controller -toiminto on organisatorisesti osa valtiovarainministeriötä ja sen myötä myös osa valtioneuvostoa.¹⁴⁹ Valtiovarainministeriössä controller-toiminto on valtiovarainministerin¹⁵⁰ sekä valtiosihteerin kansliapäällikön¹⁵¹ alainen.¹⁵² Controller-toiminto on yhteisesti koko valtioneuvoston käytettävissä ja lakisääteisissä tehtävissään toiminnallisesti riippumaton valtiovarainministeriön muusta johdosta. Valtioneuvoston controller ja apulaiscontroller luetaan valtiovarainministeriön johtaviin virkamiehiin.¹⁵³

Valtiovarain controller -toiminnon perustaminen valtiovarainministeriöön nousi esille valtion tilinpäätösmenettelyiden kehittämisen ja säädösmuutosten yhteydessä. Controller-toiminnon perustamisen taustalla painoivat raportoinnin ja ohjauksen ongelmat. Valtiovarainministeriö asetti vuonna 2001 työryhmän selvittämään valtion tilinpäätösmenttelyjen kehittämistä ja tekemään ehdotukset tarvittavista säädösmuutoksista. Työryhmän nimeksi tuli valtion tilinpäätöstyöryhmä. Valtion tilinpäätöstyöryhmän tavoitteeksi määrättiin parantaa tulostvastuun ja tilivelvollisuuden toteutumista ja niiden seurantaa saattamalla valtion tilinpäätös poliittisen tason eli valtioneuvoston yleisistunnon käsiteltäväksi, selkiinnyttämällä tilinpäätösmenttelyitä sekä tehostamalla ministeriöiden tulostohjausta ja tilivirastojen tilinpäätösten käsittelyä.¹⁵⁴

Lähtökohtana controller-toiminnon tarpeelle oli, ettei ohjaus- ja raportointijärjestelmän toimivuuden varmistamista ollut hallituksen tasolla silloisten taloudenhoidon tarpeiden ja erityisesti tulostohjausjärjestelmän kannalta riittävällä tavalla järjestetty. OECD:n vuonna 2002 tekemässä Suomen budjetti- ja valtiontalouden ohjausjärjestelmän arvioinnissa todettiin, sekä tulostohjaus että määrärahakehysten ja taloustarvion määrärahojen ja tulostarvioiden mitoitukset eivät kohtaa toisiaan.

Tilinpäätösraportoinnin osalta OECD:n arvioinnissa todettiin, että vaikka tulostellisuusraportointi esitetään tilinpäätöslaskelmien kanssa samassa tiliviraston tilinpäätöksessä, on tulostellisuus tiedon, tuottojen, kulujen ja taloudellista asemaa kuvaavien liikekirjanpidon tietojen sekä taloustarvion toteutumalaskelmien hyödyntäminen ja rinnakkainen tarkastelu tulostellisuuden tarkastelun kanssa usein huomattavankin puutteellista. Tilinpäätöslaskelmia ja tulostellisuus tarkasteluja ei ole siten onnistuttu yhdistämään toisiinsa.¹⁵⁵

¹⁴⁹ Katso lisää 6. Liitteet, Liite 1.

¹⁵⁰ 21.4.2015 vielä Antti Rinne (sdp).

¹⁵¹ Nykyään Martti Hetemäki.

¹⁵² HE 56/2003, s. 45.

¹⁵³ Holmberg 2007 s. 5.

¹⁵⁴ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 19, 40–41.

¹⁵⁵ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 90–91.

Silloisen vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmbergin¹⁵⁶ haastattelussa ilmeni, että valtion tilinpäätöksen sisällöllisenä ongelmana koettiin vuonna 2003, ettei talousarvion toteutumaa, tuottoja ja kuluja sekä valtion taloudellista asemaa koskevaa raportointia ollut kuin vain muodollisella tavalla yhdistetty toiminnan tuloksellisuutta koskevaan raportointiin. Tuloksellisuusraportointia ja valtion liikekirjanpidon perusteella tuotettua tilinpäätösinformaatiota hyödynnettiin vain vähäisessä määrin budjetoinnissa.¹⁵⁷

Eduskunta ja hallitus poliittisena päätöksentekotasoina eivät myöskään kokeneet tulostavoitteiden asettamista ja tulostavoitteita poliittisesti omikseen.¹⁵⁸ Vaikkakin nuo tavoitteet olivat ja ovat tärkeitä elementtejä valtiontalouden valvonnassa.

Tilinpäätösinformaatiosta ei ollut nähtävissä selkeää yhteyttä talousarvion selvitysosien teksteissä esitettyihin tulostavoitteisiin. Tällöin tilivelvollisuuden ketju ei ollut havaittavissa riittävällä ja selkeällä tavalla.¹⁵⁹

Eduskunnan taholta oli tullut esiin tietojen hyödynnettävyyteen liittyvät ongelmat kuten, oli paljon teknisiin yksityiskohtiin ulottuvaa raportointia, mutta sen perusteella oli vaikeaa saada selkeää ja päätöksenteossa hyödynnettävää, olennaisiin seikkoihin ja erityisesti yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen painottuvaa kuvaa.¹⁶⁰

Valtion tilinpäätösasiakirja ja sen sisältämä numeerinen tilinpäätös eivät olleet hallituksen hyväksymä ja eduskunnalle antama valtiopäiväasiakirja.¹⁶¹ Valtion toiminnan ja talouden raportointiin liittyvien puutteiden lisäksi valtion sisäisen valvonnan ohjauksessa ja yhtenäisissä toimintapolitiikoissa oli tunnistettu puutteellisuuksia siitä huolimatta, että sisäisen valvonnan käsitteet ja sitä koskevat periaatteet oli jo uudistettu.¹⁶²

Sisäisen valvonnan ohjaus toteutui käytännössä suuressa määrin tapauskohtaisesti valtiovarainministeriöstä annetun informaatio-ohjauksen avulla. Valtiovarainministeriöllä ei

¹⁵⁶ Haastattelu hetkellä finanssineuvos Jan Holmberg toimi vs. valtioneuvoston apulaiscontrollerina ja siten controller-toiminnon johtajana.

¹⁵⁷ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

¹⁵⁸ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

¹⁵⁹ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

¹⁶⁰ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

¹⁶¹ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

¹⁶² Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

kuitenkaan ollut voimavaroja sijoittaa sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen koordinaatioon ja tukeen perusteltua tarvetta vastaavalla tavalla.¹⁶³ Nämä vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmbergin haastattelussa ja vastauksissa ilmi tulleet seikat selittävät valtiovarain controller -toiminnon perustamisen tarvetta.

Tuloksellisuudesta puhuttaessa on huomioitava, että jo vuonna 2003 Matti Vanhasen (kesk) ensimmäinen hallitus käynnisti valtion tuottavuusohjelman osana hallinnon kehittämistoimintaa. Tämä oli yksi monista toimenpiteistä, joilla yritettiin ja yritetään vastata väestön ikääntymisestä johtuviin haasteisiin. Keväällä 2005 hallitus linjasi, että vain puolet valtionhallinnon poistuman johdosta vapautuvista työpaikoista täytetään. Tämä päätös sai osakseen runsaasti kritiikkiä ja tuottavuusohjelma on julkisuudessa leimattu henkilöstön vähentämisohjelmaksi, joka pahimmillaan pilaa työpaikkojen ilmapiiriin.¹⁶⁴

Paljon parjattu tuottavuusohjelma on nyt kuopattu. Vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelma korvaa ex-pääministeri Jyrki Kataisen (kok)¹⁶⁵ hallituksen ohjelman mukaisesti valtionhallinnon tuottavuusohjelman. Hankkeen määräaika on 1.11.2011–30.4.2015.¹⁶⁶ Valtiovarain controller -toiminto tarkastaa virastojen yms. yksiköiden tilinpäätöksen lisäksi myös heidän tuloksellisuutta eli millä resursseilla on mitäkin saavutettu ja missä ajassa.¹⁶⁷

Kaikki valtion tilivirastot ovat tilinpäätösvelvollisia eli niiden tulee toimittaa hallinnonalansa ministeriöön tilinpäätös kultakin varainhoitovuodelta. Tilivelvollisia yksiköitä ovat muutkin yksiköt kuin tilinpäätösvelvolliset. Viranomaiset, laitokset ja yksiköt, joilla on itsenäistä toimivaltaa tai tehtäviä, ovat tilivelvollisia toiminnan laillisuudesta ja tuloksellisuudesta. Tulosvastuullisia yksiköitä ovat tulossopimuksen solmineet ja tulostavoitteet vahvistaneet viranomaiset, laitokset ja toimielimet.¹⁶⁸

Tilinpäätösasiakirjojen tehtävänä on tilivelvollisuuden ja vastuiden todentaminen julkisesta toiminnasta ja varojen käytöstä. Tilinpäätösasiakirjat ovat raportteja hallinnonaloittain ministeriölle, mutta samalla myös raportteja eduskunnalle ja kansalaisille talousarvion noudattamisesta ja verojen

¹⁶³ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

¹⁶⁴ http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/t159.pdf

¹⁶⁵ Jyrki Katainen toimii nykyään komissaarina Euroopan unionin komissiossa. Nykyinen pääministeri on Alexander Stubb, mutta hänkin on vaihtumassa juuri eduskuntavaalit (19.4.2015) voittaneeseen Juha Sipilään (kesk).

¹⁶⁶ vm.fi

¹⁶⁷ vm.fi

¹⁶⁸ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 34.

käytöstä. Jos tilinpäätösasiakirjoissa tehdään yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arviointia, ajatellaan sen omalta osaltaan edesauttavan legitimizeettiä, luottamusta ja hyväksyntää valtion toiminnalle.¹⁶⁹

Työryhmän esityksen mukaan controller-toiminto olisi järjestely, jolla voitaisiin parantaa tuloksellisuusraportoinnin laatua olennaisesti ja jonka avulla tuettaisiin tuloksellisuusraportoinnin ja tilinpäätöslaskelmien integrointia toisiinsa selkeäksi ja päätöksenteossa hyödynnettäväksi tietopaketiiksi. Controller-toiminnon roolina olisi tässä suhteessa yhtäältä kehittää ja opastaa hyvään raportointikäytäntöön ja joka toisaalta myös valvonnallaan ja tilinpäätöskertomuksen valmisteluun liittyvällä toiminnallaan varmistaisi hyvän raportoinnin käytäntöjen soveltamista.

Controller-toiminto olisi myös institutionaalinen tuki sille, että raportoinnin tietoja pystyttäisiin aikaisempaa paremmin hyödyntämään päätöksenteossa ja controller-toiminto osaltaan myös välittäisi näitä tietoja valtioneuvoston tasolla tapahtuvaan päätöksentekoon. Lisäksi controller-toiminto toisi tarvittavaa toiminnallista lisäarvoa, jolla voitaisiin edistää tulosohjaukseen ja tuloksellisuusraportointiin sekä liikekirjanpitoon ja laskentatoimeen tehtyjen panostusten toteutumista käytännön hyödyiksi talouden ja toiminnan ohjauksessa.¹⁷⁰

Tilinpäätöstyöryhmä kartoitti ongelmia tilinpäätöskäytännöissä ja tilivelvollisuuden toteutumisessa. Ministeriöiden ohjaus- ja johtamisotetta moitittiin heikoksi ja tavoitteiden asettaminen tai oikeastaan asettamatta jättäminen ministeriön taholta tekee tilivelvollisuuden täyttämisen tilivirastoissa jopa mahdottomaksi. Informaation sisällön kannalta huolta aiheutti tilinpäätöksen tehtävä antaa taloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta oikea ja riittävä kuva. Sidosryhmien erilaisuus ja tietotarpeet asettavat informaatiolle erityisiä haasteita.¹⁷¹

Tilinpäätöksestä saatavalla informaatiolla on merkitystä monesta eri näkökulmasta katsottuna. Ensisijaisesti tilinpäätösasiakirjat nähtäneen edellisen tilikauden vastuiden ja tavoitteiden toteutumisen kertomuskanavana, mutta niillä on tiedollista arvoa myös tulevaisuuden suunnitelmien eli strategia ja budjetoinninkin kannalta. Budjettiprosessissa taiteillaan niukkojen resurssien kanssa ja finanssipoliittisesta näkökulmasta voimavaroja pyritään mitoittamaan optimaalisesti talouspoliittiseen linjaan hallituksen ja eduskunnan tavoitteiden painopistealueiden mukaisesti sekä suuntaamaan tehokkaasti tarkoituksenmukaisiin kohteisiin. Jotta budjettiprosessissa tehtävät valinnat

¹⁶⁹ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 36–37.

¹⁷⁰ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 91.

¹⁷¹ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 47–50.

olisivat mahdollisimman rationaalisia, edellyttää se oikeita ja riittäviä tietoja taloudesta ja toiminnan tehokkuudesta, joita hyvä tilinpäätösinformaatio voi tarjota.¹⁷²

Hallituksen finanssipoliittisen linjauksen noudattamisella ja sen osoittamisella tilinpäätöksessä on hallinnollinen ja poliittinen merkitys. Hallitusohjelman noudattamisen raportoinnilla halutaan kiinnittää huomiota kehyksiin ja parantaa parlamentarismin kannalta tiedonantoa eduskunnalle. Budjetoinnin ja poliittisten linjausten ohella tilinpäätösinformaatio koetaan oleelliseksi valtion ohjausjärjestelmissä, joissa tilinpäätösasiakirjat tarjoavat tiedollista pohjaa ja näin myös mahdollisuuden palautteen antamiseen.¹⁷³

Työryhmän tekemien ehdotusten pohjalta lakiin valtion talousarviosta sekä asetukseen valtion talousarviosta tehtiin muutoksia. Talousarviolain 17 §:n mukaan hallitus on velvollinen antamaan eduskunnalle valtion tilinpäätöskertomuksen, joka on kertomus valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta. Talousarviolain 17 a §:n mukaisesti tilinpäätöskertomukseen otetaan mukaan valtion tilinpäätös kaikkine laskelmineen ja muut valtiontalouden hoitoa koskevat tiedot.

Tilinpäätöskertomuksessa pitää myös kertoa valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä koko valtion ja ministeriöiden toimialojen osalta (Vtal 17 §). Talousarvioasetuksessa (67 § ja 68 §) säädetään tarkemmin valtion tilinpäätöksestä ja tilinpäätöskertomuksen valmistelusta. Valtiokonttori laatii valtion tilinpäätösehdotuksen, joka annetaan varainhoitovuotta seuraavan vuoden huhtikuun loppuun mennessä valtiovarainministeriöön. Valtiovarainministeriössä laaditaan valtion tilinpäätöskertomus, johon ministeriöt antavat ehdotuksensa toimialansa tuloksellisuuden kuvaukseksi.

Tuloksellisuuden raportointia tilivirastojen toimintakertomuksessa on vahvistettu ja ministeriöiden velvollisuutta perehtyä tilivirastojensa tilinpäätöksiin vahvistettiin määräämällä ministeriöt antamaan tilinpäätöskannanotto (talousarvioasetus 66 i §). Tilinpäätöskannanotossaan ministeriön on lausuttava tulostavastuun toteutumisesta sekä kantansa mahdollisista toimenpiteistä ja kehittämistarpeista.

Valtioneuvoston ja sen ministeriöiden vastuuta tilinpäätösraportoinnissa tai ohjausjärjestelmässä ei ollut tukemassa riittäviä työvälineitä. Oikeiden ja riittävien tietojen takaaminen edellyttää resursseja

¹⁷² VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 38.

¹⁷³ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 39–40.

ohjausjärjestelmiltä ja ohjauspalveluilta, mikä oli valtionhallinnossa puutteellista. Näihin haasteisiin controllerilta toivottiin panostamista.¹⁷⁴

2.6 Sisäinen valvonta sisäisen tarkastuksen näkökulmasta

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 70 §:n mukaan valtionhallinnossa sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää viraston tai laitoksen taikka rahaston johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät.

Sisäinen tarkastus arvioi järjestelmällisen menetelmän avulla sisäisen valvonnan tehokkuutta ja vaikuttavuutta eli sitä, kuinka tehokkaasti virastossa, laitoksessa tai rahastossa saavutetaan sisäisen valvonnan yleiset tavoitteet. Sisäinen tarkastus ei siten samaistu sisäiseen valvontaan eikä sisäistä valvontaa voida koskaan järjestää pelkästään sisäisen tarkastuksen varaan.¹⁷⁵

Valtion viraston ja laitoksen on järjestettävä sisäinen tarkastus silloin, kun siihen on aihetta sisäisen valvonnan menettelyiden asianmukaisuuden ja riittävyyden arvioimiseksi ja varmistamiseksi. Sisäiseen tarkastukseen on erityisesti tarvetta isommissa toimintayksiköissä, joissa johto ei voi pelkästään omin toimin selvittää sisäisen valvonnan asianmukaisuutta ja riittävyyttä.¹⁷⁶ Huomioitavaa on, että sisäinen tarkastus pitää järjestää valtion virastoissa ja laitoksissa vain kun siihen on aihetta. Yksityisissä yhtiöissä sisäinen tarkastus on enemmän sääntö kuin poikkeus.

Sisäinen tarkastus on toiminnallisesti riippumaton viraston toiminto, jonka tulee olla erillään linjaorganisaatiosta ja jonka tulee voida suorittaa tarkastuksensa ja arviointinsa sisäisen tarkastuksen yleisesti hyväksytyjen standardien ja suositusten mukaisesti. Sisäisen tarkastuksen toiminnalliseen riippumattomuuteen kuuluu myös mahdollisuus raportoida sellaiselle organisaatiotasolle, joka voi tehokkaasti puuttua sisäisen tarkastuksen esille nostamiin asioihin. Käytännössä sisäisen tarkastuksen on aina voitava raportoida viraston ylimmälle johdolle.¹⁷⁷

¹⁷⁴ HE 56/2003, s. 34.

¹⁷⁵ vm.fi

¹⁷⁶ vm.fi

¹⁷⁷ vm.fi

Sisäistä tarkastusta järjestettäessä on huolehdittava, että sisäisellä tarkastuksella on käytössään riittävä osaaminen ja resurssit sekä raportointikanavat. Sisäisen tarkastuksen palveluita voidaan hankkia myös ostopalveluina ulkopuolisilta palveluntarjoajilta.¹⁷⁸

Valtiontaloudessa sisäinen tarkastus on järjestetty siten, että valtion virastoilla ja laitoksilla, jotka ovat nähneet sisäisen tarkastuksen tarpeelliseksi, on sisäinen tarkastus. Se raportoi yleensä asianomaisen viraston ja laitoksen johdolle.¹⁷⁹

Edelliseen kappaleeseen viitaten on huomioitava, että sisäinen valvonta määritellään prosessiksi, jonka saavat aikaan organisaation hallitus, johto ja muu henkilöstö ja joka on rakennettu kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi pyrittäessä seuraaviin tavoitteisiin: Toiminnan tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus, taloudellisen raportoinnin luotettavuus ja organisaatioon sovellettavien lakien ja sääntöjen mukainen toiminta.¹⁸⁰

2.7 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta

Talousarvioasetuksen 71 §:n mukaan valtiovarainministeriön yhteydessä on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta. Samaisen pykälän mukaan valtioneuvosto asettaa neuvottelukunnan sekä määrää sen puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä jäsenet ja jäsenille henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Neuvottelukunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtiovarainministeriön valtiovarain controller -toiminnon virkamiehiä. Neuvottelukunnassa tulee olla edustaja jokaisesta ministeriöstä sekä tarpeen mukaan edustajia neuvottelukunnan toimialan keskeisistä yhteistyötahoista samoin kuin finanss hallinnon, julkisen talouden ja johtamisen sekä talouden valvonnan ja tarkastustoiminnan asiantuntijoita.

Tiiviimmin selitettynä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta on valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetty lakisääteinen neuvottelukunta, jonka valtioneuvosto asettaa. Se toimii ministeriöiden virkamiesjohdon ja valtiontalouden tarkastusviraston yhteisenä foorumina sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kysymyksissä.¹⁸¹

¹⁷⁸ vm.fi

¹⁷⁹ vm.fi

¹⁸⁰ Holopainen yms. 2006, s. 45.

¹⁸¹ <http://vm.fi/sisainen-tarkastus>

Neuvottelukunnan tehtävinä on arvioida sisäisen valvonnan ja sen osana olevan riskienhallinnan järjestämistä ja tilaa sekä kehitystä ja kehittämistarpeita ja tehdä kehittämisaloitteita. Lisäksi neuvottelukunta sovittaa yhteen eri viranomaisten, virastojen ja laitosten toimenpiteitä sisäisessä valvonnassa sekä kokoaa ja levittää hyviä käytäntöjä ja järjestää koulutusta.¹⁸²

Neuvottelukunnan puheenjohtajana toimii valtiovarain controller -toiminnon virkamies. Neuvottelukunnassa on 15 valtioneuvoston asettamaa jäsentä, jotka edustavat kutakin ministeriötä ja valtiontalouden tarkastusvirastoa. Neuvottelukunnassa on erillinen jaosto sisäisen tarkastuksen arviointia ja kehittämistä varten.¹⁸³

Talousarvioasetuksen 71 §:n mukaan Neuvottelukunnan tehtävänä on:

- Seurata ja arvioida sisäisen valvonnan ja sen osana olevan riskienhallinnan järjestämisen tilaa ja menettelyitä valtionhallinnossa, menetelmiä ja yleistä kehitystä sekä sisäisen valvonnan toimivuutta ja menettelyiden hyödyntämistä talouden ja toiminnan ohjauksessa ja johtamisessa.
- Tehdä aloitteita sisäisen valvonnan ja sen osana olevan riskienhallinnan kehittämiseksi.
- Sovittaa yhteen eri viranomaisten, virastojen ja laitosten menettelyitä sisäisessä valvonnassa ja taloudenhoidon hallinnollisessa valvonnassa sekä valmistella tässä tarvittavia toimenpiteitä.
- Seurata ja arvioida sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilaa, toiminnan laatua ja tuloksellisuutta, hyödyntämistä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmiä ja yleistä kehitystä samoin kuin tehdä aloitteita sisäisen tarkastuksen ja sen hyödyntämisen kehittämiseksi.
- Järjestää eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen yhteistyötä ja sovittaa tarpeen mukaan yhteen eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tulosten hyödyntämistä.

¹⁸² <http://vm.fi/sisainen-tarkastus>

¹⁸³ <http://vm.fi/sisainen-tarkastus>

- Seurata ja arvioida Euroopan unionin varojen valvontaa ja tarkastusta sekä niitä koskevaa raportointia Suomessa sekä sovittaa yhteen ja kehittää eri viranomaisten, virastojen ja laitosten toimenpiteitä ja menettelyitä siinä samoin kuin valmistella yhteensovittamiseksi ja kehittämiseksi tarpeellisia toimenpiteitä.
- Käsitellä alustavasti Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta annetun neuvoston asetuksen (EY, Euratom) N:o 1605/2002 143 artiklan 6 kohdassa tarkoitettu Suomen vastaus Euroopan yhteisöjen komissiolle tilintarkastustuomioistuimen vuosikertomukseen.
- Seurata ja arvioida valtion virastojen ja laitosten toiminnassa tehtyjen tai valtion tai sen vastuulla oleviin varoihin tai omaisuuteen kohdistuneiden väärinkäytösten ja rikosten tilannetta sekä sovittaa yhteen ja kehittää eri viranomaisten, virastojen ja laitosten toimintaa ja menettelyitä niissä sekä väärinkäytöksiä ja virheitä koskevaa raportointia.
- Käsitellä alustavasti Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 280 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuun selvitykseen Suomesta koottavat tiedot.
- Järjestää koulutusta ja yhteistyötä sekä koota yhteen ja levittää hyviä käytäntöjä samoin kuin valmistella ehdotuksia suosituksiksi ja antaa lausuntoja toimialansa asioissa.

Huomioitavaa on, että valtiontalouden ja -hallinnon sisäisen tarkastuksen yhteistyön järjestämistä sekä sisäisen tarkastuksen arviointia ja kehittämistä varten on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnassa sisäisen tarkastuksen jaosto. Jaoston puheenjohtaja on valtiovarain controller -toiminnosta. Jaostossa on edustajat kaikilta hallinnonaloilta.¹⁸⁴ Jaosto on laatinut muun muassa viraston ja laitoksen sisäisen tarkastuksen malliohjesäännön sekä ohjeita ja malleja tarkastuspalveluiden kilpailutukseen.¹⁸⁵

¹⁸⁴ <http://vm.fi/sisainen-tarkastus>

¹⁸⁵ <http://vm.fi/sisainen-tarkastus>

3. VALTIOVARAIN CONTROLLER -TOIMINNON SUHDE VALTIONTALOUDEN ULKOISEEN VALVONTAAN

3.1 Hierarkia-oppi

Oikeusjärjestys, viime kädessä perustuslaki, sisältää säännöt siitä, kuinka oikeussääntöjä tuotetaan. Normien tuottamista määrävien normien ja näiden mukaan tuotettujen normien suhde on tapana kuvata hierarkkiseksi: tuottamista määrävä normi on ylempi, määräyksen mukaan tuotettu normi alempi. oikeusjärjestys saatetaan siten esittää porrastettuna järjestelmänä. Oikeusjärjestyksen ykseys on siinä, että minkä tahansa normin tuottaminen ja siten myös tämän normin voimassaolo on aina palautettavissa toiseen, siis ylempään normiin, jonka voimassaolo taas on palautettavissa kolmanteen, sitä ylempään normiin ja niin edelleen, viime kädessä perustuslaissa oleviin toimivaltasäännöksiin. Ylempi normi määrää alemman tuottamistavan ja jossain määrin sen sisältöäkin. alemman normin tulee olla ylempään normin mukainen: sen tulee olla tuotettu ylempään normin edellyttämällä tavalla ja vastata ylempään normin asettamia sisällöllisiä vaatimuksia.¹⁸⁶

Valta oikeussäännön asettamiseen on siis suomalaisen doktriiniin mukaan johdettava viime kädessä perustuslaista. Vastaavasti oikeussäännön voimassaolo on voitava suoraan tai välillisesti palauttaa perustuslakiin. Eduskunnan lainsäädäntötoimivalta johtuu suoraan perustuslaista, jossa on eduskuntalain oikeusperusta. Lain voimassaolo ei lakkaa, vaikka sen säätämisaikana voimassa ollut perustuslaki kumottaisiin tai sen muuttamisnormisto muutettaisiin tai kumottaisiin. Delegoidun lainsäädännön ensikätinen oikeusperusta on valtuutuksen sisältävässä laissa ja viimekätinen perustuslaissa. Delegoitu lainsäädäntö lakkaa eo ipso, itsestään, olemasta voimassa, kun sen voimassaoloperuste, valtuuttava laki, lakkaa olemasta voimassa.¹⁸⁷

Oikeussääntöjen hierarkiaa säätämistilanteissa ilmaisee ylempään lain periaate: *lex superior derogat legi inferiori*. Säätämistilanteissa ylempään lain periaate säännönmukaisesti sivuuttaa myöhemmän lain periaatteen. Seurauksena on, ettei kaikilla oikeussääntöjä tuottavilla tahoilla ole valtaa muuttaa kaikkia oikeussääntöjä, ainakaan samoin ehdoin kuin normaalitapauksissa säädöskompetenssia käytettäessä.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Jyräki 2000, s. 178–179.

¹⁸⁷ Jyräki 2000, s. 179.

¹⁸⁸ Jyräki 2000, s. 179.

Vaikka perustuslain ja tavallisen lain säätäminen kuuluu samoille orgaaneille, viime kädessä eduskunnalle yksin, ei perustuslakia voi muuttaa tavallisella lailla. Perustuslain säätämisyjärjestys on toinen kuin yleinen lainsäätämisyjärjestys. Lex posterior-periaate ei siis säätämisyvaiheessa päde perustuslain ja myöhemmän lain suhteeseen. Perustuslakia muutetaan ensi sijassa toisella perustuslailla. Sitä muutetaan myös poikkeuslailla, joka hyväksytään perustuslainsäätämisyjärjestyksessä. Esitetyistä syistä perustuslaki vaikuttaa sisällöllisesti kaikkiin muihin asetettaviin oikeussääntöihin. Esimerkiksi perusoikeuksien rajoittava vaikutus lakeja säädettäessä pohjaa perustuslain säädöshierarkkiseen asemaan ja lex superior-periaatteeseen.¹⁸⁹

Pääsääntönä on, että tavallista lakia muutetaan toisella lailla. Sitä voidaan suoraan muuttaa myös perustuslailla: Kun perustuslainsäätäjällä on valta säätää tavallisen lain tuottamiskompetenssi ja ne ehdot, jotka määräävät minkä sisällön tavallinen laki saa, perustuslainsäätäjä voi suoraankin puuttua tavallisen lain sisältöön. Tavalliseen lakiin rinnastuu muuttamistilanteissa poikkeuslaki, jota voi muuttaa tavallisella lailla, jos muutos ei käsitä entiseen verrattuna uudenlaista poikkeusta perustuslakiin (aukkoteoria).¹⁹⁰

Asetusta on vanhastaan pidetty lakia alemman asteisena säädöksenä. Jos asetus annetaan suoraan perustuslain nojalle, mikä jossain harvoissa tapauksissa on mahdollista, sillä ei voi muuttaa lakia. Valtuuttavan lain nojalla annettujen asetusten osalta asia on mutkikkaampi. Periaatteessa täytyy katsoa, että delegoidulla lainsäädännöllä voidaan syrjäyttää eduskuntalaissa oleva sääntely ja jopa perustuslaissa oleva sääntely, jos valtuutus on annettu poikkeuslailla. Silloin on otettava huomioon perustuslain delegoinnille asettamat rajoitukset, niiden ylittäminen edellyttää valtuuttavalta lailta aina poikkeuslain muotoa. Sitä paitsi asetuksenantajan tai muun vastaavan säädösvallan käyttäjän tulee pysyä aina valtuutuksen rajoissa. Kaikesta seuraa, että tapaukset, joissa asetus syrjäyttää laissa olevan sääntelyn, ovat verrattain harvinaisia.¹⁹¹

¹⁸⁹ Jyränki 2000, s. 179.

¹⁹⁰ Jyränki 2000, s. 180.

¹⁹¹ Jyränki 2000, s. 180.

Perustuslaissa ei ole säännöksiä asetusten välisestä hierarkiasta. Valtuutuksen nojalla annettujen asetusten suhteet joudutaan arvioimaan viime kädessä selvittämällä asetusten antamiseen valtuuttavaa säädösperustaa ja asetusten sisällön pysymistä valtuuttavien lainkohtien rajoissa.¹⁹²

Euroopan unioniin liittyvät toimenpiteet on rajattu pois tarkastelun piiristä tässä tutkielmassa, joten Eu-oikeuden asemaa ei käsitellä tässä hierarkia-opissa.

3.2 Taustaa

Perustuslain 2 § ilmaisee kansansuvereenisuusperiaatteen. Sen 1 ja 2 momentissa säädetään, että valtiovalta Suomessa kuuluu kansalle, jota edustaa valtiopäiville kokoontunut eduskunta. Kansanvaltaan sisältyy yksilön oikeus osallistua ja vaikuttaa yhteiskunnan ja elinympäristönsä kehittämiseen.¹⁹³ Tämä kansansuvereenisuusperiaate on valtiosäännön peruseriaatteita.

Oleellisena osana ja kansansuvereenisuusperiaatteen jatkeena valtiosäännön peruseriaatteisiin kuuluu parlamentarismi. Perustuslain 3.2 §:ssä säädetään, että valtioneuvoston jäsenten tulee nauttia eduskunnan luottamusta. Jos demokratia halutaan kattavaksi, ei riitä, että hallitus- ja hallintotoimintaa ohjataan pelkästään demokraattisesti asetetun edustuselimen päättämällä laeilla. Kansalaisten on voitava valvoa myös hallitus- ja hallintotoiminnan tarkoituksenmukaisuutta, periaatteessa kaikilla hallintotoiminnan tasoilla.¹⁹⁴ Yleisesti ottaen valvonta tapahtuu välillisesti eduskunnan kautta toteutettavalla hallituksen poliittisella valvonnalla eli parlamentaarisesti.

Parlamentaarinen järjestelmä koskee niin eduskunnan ja valtionpäämiehen kuin eduskunnan ja ministeristön sekä ministeristön ja valtionpäämiehen suhteita. Niin sanotun normaaliparlamentarismin mukaan hallitussa valtiossa kansanedustuslaitos valvoo poliittisesti koko hallitusta: ministeristö toimii eduskunnan enemmistön luottamuksen varassa, ja valtionpäämies puolestaan on poliittisesti vastuunalaisen ministeristön valvonnan alainen eikä käytä muodollisia valtuuksiaan ristiriidassa ministeristön kannan kanssa. Eduskunnan poliittinen valvonta on valitsijakunnan eli äänestäjien eli normaalien kansalaisten asia.¹⁹⁵

¹⁹² Jyräki 2000, s. 180.

¹⁹³ Jyräki 2000, s. 56.

¹⁹⁴ Jyräki 2000, s. 65.

¹⁹⁵ Jyräki 2000, s. 65.

Parlamentaarisesta näkökulmasta ajateltuna controller-toiminto ei suoranaisesti ole eduskunnan parlamentaarisen valvonnan kohteena vaan controller-toiminto toimii itsenäisesti ja on vastuussa valtiovarainministeriön ministereille ja valtioneuvostolle. Täten voidaan todeta, että controller-toiminto on osittain parlamentaarisen valvonnan alainen, koska ministerit eli valtioneuvosto kokonaisuudessaan on parlamentaarisen valvonnan alainen. Valtiontalouden tarkastusvirasto taasen on tiukemmin parlamentaarisen valvonnan kohde, koska se on eduskunnan yhteydessä toimiva virasto ja sen pääjohtajan valitsee eduskunta ja tarkastusviraston virkamiehet ovat myös eduskunnan virkamiehiä.

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustamisen tavoitteet asetettiin valtionalouden parlamentaarisen valvontatyöryhmän mietinnössä. Tarkastusvaliokunnan rooli nähtiin valtionalouden valvonnan kokonaisuudessa seuraavasti: tarkastusvaliokunta vastaa keskitetysti parlamentaarisesta valtionalouden jälkikäteisestä valvonnasta. Valtioneuvosto vastaa sisäisen valvonnan johtamisesta, johon kuuluu osana sisäinen tarkastus. Valtionalouden tarkastusvirasto puolestaan toimii riippumattomana ulkoisena ammattitilintarkastajana ja raportoi valvontatuloksistaan eduskunnalle.¹⁹⁶

Valvontaviranomaisen asemasta huolimatta controller-toiminto on pyritty erottamaan selkeästi tilintarkastukseen liittyvistä toimista, joista vastaa valtionalouden tarkastusvirasto (VTV). Controllerin suhdetta valtionalouden tarkastusvirastoon on määritelty erityisesti, sillä toiminta kattaa samoja alueita. Controller-toiminnoissa nähtiin päällekkäisyyttä sisäisen tarkastuksen kanssa¹⁹⁷. Talousarviolain 24 f §:n mukaan controller-toiminto voi antaa tekemiään havaintoja ja toimenpideehdotuksia tiedoksi valtionalouden tarkastusvirastolle. Samassa pykälässä mainitaan myös muita viranomaistahoja, joille controller-toiminto voi osoittaa raporttejaan. Lähinnä muilla viranomaisilla tarkoitetaan ministeriötä, jolle asia kuuluu.

Nykyisen valtionalouden valvonnan esiaste oli valtiontilintarkastajat. Valtiontilintarkastajien tehtävät ja tarkoitus määriteltiin jo edesmenneen hallitusmuodon 71 §:ssä: ”eduskunnan puolesta pitämään silmällä tulo- ja menoarvion noudattamista sekä valtionvaraston tilaa ja hoitoa.” Näiden sanojen perusteella oli tulkittava kysymys valtiontilintarkastajien toimivallasta, koska tarkempia säännöksiä asiasta ei sisältynyt perustuslakiin.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Saraviita 2011, s. 771.

¹⁹⁷ VM:n työryhmämuistio 21/2003, s. 20–21.

¹⁹⁸ Purhonen 1955, s. 236.

Tulo- ja menoarvion noudattamisen valvonnan ollessa valtiontilintarkastajien tehtävänä oli selvää, että heidän valvontansa kohdistui valtion budjetin täytäntöönpanoon ja siihen osallistuviin valtion viranomaisiin. Epäselvempi asia oli, mitä tarkoitettiin valtiovaraston tilan ja hoidon silmälläpidolla.¹⁹⁹ Nykyisissä laeissa, jotka määrittävät valtiontalouden valvontaa, lakipykälät ovat selkeämmin muotoiltuja ja helpommin ymmärrettäviä.

Perustuslain mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä (aikaisemmin valtiovarainministeriön alainen ministeriö)²⁰⁰ on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto, joka tarkastaa valtion taloudenhoitoa ja omaisuuden hallintaa. Tarkastusviraston päätehtävä on valtiontalouden tarkastaminen²⁰¹. Tarkastustyöllä virasto varmistaa, että valtion varoja käytetään eduskunnan päättämiin kohteisiin lakia noudattaen ja järkevästi.²⁰²

Valtiontalouden tarkastusvirasto on keskeisin finanssivalvonnan orgaani maassamme. Sen toimivalta on laajempi kuin eduskunnan budjettivalta. Virastolla on oikeus valvoa ja tarkastaa budjettitalouden lisäksi niin valtion liikelaitoksia kuin talousarvion ulkopuolisia rahastojakin (TarkL 2 §). Sillä on myös oikeus valvoa ja tarkastaa valtionenemmistöisten osakeyhtiöiden toimintaa. Niin ikään viraston toimivalta ulottuu erittäin kattavana valtionapujärjestelmään. Valtiontalouden tarkastusviraston oikeus tarkastaa Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot perustuu erillis-lainsäädäntöön (L 353/1995). Tarkastusvirastolla ei ole kuitenkaan oikeutta tarkastaa eduskunnan omaa taloudenhoitoa, sen vastattavina olevia rahastoja, Suomen Pankkia tai Kansaneläkelaitosta (TarkL 1.2 §).²⁰³

Tarkastusvirasto antaa eduskunnalle vuosittain kertomuksen toiminnastaan ja tarvittaessa erilliskertomuksia. Lisäksi se antaa tarkastuksesta laaditun tarkastuskertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten sekä tarkastetulle että ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi valtiontilintarkastajille ja valtiovarainministeriölle. Siten valtioneuvosto ja sen alainen hallinto saavat käyttöönsä valtiontalouden ulkoisen tarkastuksen tulokset.²⁰⁴

¹⁹⁹ Purhonen 1955, s. 236–237.

²⁰⁰ Meklin 2002, s. 155.

²⁰¹ Meklin 2002, s. 155.

²⁰² Myrsky 2010, s. 267.

²⁰³ Myllymäki 2007, s. 159–160.

²⁰⁴ Myrsky 2010, s. 267.

Tarkastusvirastoa johtaa pääjohtaja, jonka eduskunta valitsee.²⁰⁵ Tarkastusviraston pääjohtajana toimii Tuomas Pöysti, joka on virkavapaalla valtioneuvoston controllerin virasta.

Valtiontalouden tarkastusviraston siirtäminen perustuslailla eduskunnan yhteyteen merkitsee tarkastustoiminnan riippumattomuutta erityisesti tarkastustoiminnan kohteena olevasta toimeenpanovallasta sekä tarkastustoiminnan tulosten saattamista palvelemaan myös eduskuntaa talousarvion päättäjänä ja lainsäätäjänä. Muutokset ovat korostaneet ulkopuolisen tarkastuselimen tuottaman objektiivisen tiedon merkitystä myös valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle.²⁰⁶ Valtioneuvoston tietotarpeet painottuvat erityisesti valtioyhteisön johtamiseen ja ministeriöihin, joiden vastuulla on hallituksen harjoittaman yhteiskunta-, hallinto- ja talouspolitiikan toimeenpaneminen.²⁰⁷

Laillisuuslähdekohta on korostuneesti esillä finanssivalvonnan lähtökohtanormin (PL 90 §) sisällössä. Tarkastusyksiköiden laillisuusvalvontatehtävä ja sen toteutus ovat minimivaatimuksia tarkastustoiminnan olemassaololle. Laillisuustarkastus on sisällöllisesti ollut julkisyhteisöjen perinteistä tilintarkastusta. Sen sijaan tarkoituksenmukaisuustarkastus ja sen merkityksen kasvu ovat yhteydessä taloussuunnittelujärjestelmään ja budjetin oikeudellisen luonteen muutokseen. Vuotuinen talousarvio on muuttunut lisätalousarvioineen yhä joustavammaksi asiakirjaksi ja yleisen talouspolitiikan jatkeeksi. Tällöin tarkoituksenmukaisuustarkastuksen keskeiseksi sisällöksi on muodostunut julkisilla varoilla aikaansaadun tuloksen kokonaisarviointi.²⁰⁸

Oikeudellisesti valtiontalouden tarkastusvirastolle (VTV) on annettu tehtäväksi myös tarkoituksenmukaisuustarkastus (tuloksellisuuden tarkastus). Tarkoituksenmukaisuustarkastus on säännelty joustavin oikeusnormein. Sen tehtäväksi muodostuu edustuselinten asettamien tavoitteiden toteutumisvalvonta. Tavoitteet voivat perustua suunnitelmiin, budjetteihin ja lakeihin. Näin ollen tarkoituksenmukaisuus ei voi rajoittua pelkkään hallinnon tarkastukseen esimerkiksi pöytäkirjamateriaalin avulla, vaan sen on ulotuttava toiminnan kokonaisuuteen ja kyettävä vastaamaan yhteisön asettamiin tuloksellisuusodotuksiin.²⁰⁹

²⁰⁵ Myrsky 2010, s. 268.

²⁰⁶ Myrsky 2010, s. 268.

²⁰⁷ Myrsky 2010, s. 269.

²⁰⁸ Myllymäki 2007, s. 131.

²⁰⁹ Myllymäki 2007, s. 131.

Vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmbergin näkemyksen mukaan hän ei ole tunnistanut mitään toimivaltariitoja controller-toiminnon sekä valtiontalouden tarkastusviraston että eduskunnan tarkastusvaliokunnan välillä. Haastattelussa ilmeni myös, etteivät päällekkäisyydetkään ole ongelmallisia. Kaikki kolme tahoja voivat arvioida ja ottaa kantaa samoihin asioihin etenkin valtion toiminnan ja talouden raportoinnin osalta, mutta niiden näkökulmat ja roolit ovat erilaiset. Valtiovarain controller -toiminto on valtioneuvoston sisäinen yksikkö, jonka tehtävänä on kehittää kannanottojen ja suositusten avulla valtioneuvoston toimintaa etenkin raportoinnin osalta. VTV ja tarkastusvaliokunta ovat valtioneuvoston ulkoisia tarkastajia ja arvioijia. Tarkastusvaliokunta on lisäksi osa poliittisen tilivelvollisuuden päätösprosessia.²¹⁰

Huomioitavan arvoista on, että controller-toiminnolle, valtioneuvosto mukaan lukien valtiovarainministeriö voi antaa toimeksiantoja. Tätä mahdollisuutta valtioneuvostolla ei ole suhteessa tarkastusvirastoon ja tarkastusvaliokuntaan.²¹¹

Ehkä tärkein syy miksi toimivaltariitoja organisaatioiden kesken ei ole on se, koska controller-toiminto, tarkastusvirasto tai tarkastusvaliokunta eivät tee päätöksiä, vaan toimivat vain tiedon tuottajina. Jokaisella niistä on oma toimivaltansa, joka lähinnä käsittää oikeuden saada tietoja ja laatia raportteja tai kannanottoja.²¹²

3.3 Controller-toiminnon suhde Valtiontalouden tarkastusvirastoon

Valtiovarain controller -toiminto (VVC) on organisatorisesti osa valtiovarainministeriötä ja sen myötä myös osa valtioneuvostoa. Valtiovarainministeriössä controller-toiminto on valtiovarainministerin sekä valtiosihteerin kansliapäällikön alainen.²¹³ Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) on järjestetty eduskunnan yhteyteen.²¹⁴ Controller-toiminto on taasen yhteisesti koko valtioneuvoston käytettävissä ja lakisääteisissä tehtävissään toiminnallisesti riippumaton valtiovarainministeriön muusta johdosta.²¹⁵ Kun taas tarkastusvirasto on erotettu

²¹⁰ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²¹¹ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²¹² Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²¹³ HE 56/2003, s. 45.

²¹⁴ Myrsky 2010, s. 267.

²¹⁵ Myrsky 2010, s. 143.

toimeenpanovallasta siten, että se on kaikilta osin riippumaton tarkastettavistaan ja toisaalta hallinnollisesti ja erityisesti toiminnallisesti riippumaton myös eduskunnasta.²¹⁶

PL 90.2 §:n mukaan valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtionalouden tarkastusvirasto. Perustuslain säätämisvaiheen aikana vuoden 1999 valtiopäivillä hallintovirastotyyppinen tarkastusvirasto oli sijoitettu valtiovarainministeriön alaisuuteen. Organisatorinen muutos, siirto eduskunnan yhteyteen, oli näkyvin perustuslain Valtionalous-luvun uudistuksista. Hallituksen esityksen perusteluissa viitattiin monivuotiseen keskusteluun ja lukuisiin selvityksiin tarkastusviraston asemasta (HE 1/1998 s. 141).²¹⁷

Perustuslaki 2000 -komitea oli ehdottanut viraston siirtämistä eduskunnan yhteyteen (KM 1997:13 s. 116 ss.). Komitean mietinnöstä annetuissa lausunnoissa kannat tarkastusvirastoa tarkoittaneesta komitean ehdotuksesta hajaantuivat selvästi. Hallituksen esityksessä päädyttiin siihen, että tarkastusviraston asemaa ei ratkaista perustuslain säännöksin ennen kuin on päästy kokonaisratkaisuun viraston asemasta ja tehtävästä. Ehdotettu säännösmuotoilu perustuslakiin sisälsi pelkän lakiviittauksen. Perustuslakivaliokunnan ehdotuksen perusteella lakiviittaukseen sisällytettiin säännös, joka edellytti, että virasto siirretään eduskunnan yhteyteen. Lailla oli määrä antaa tarkempi sisältö säännökselle "eduskunnan yhteydessä". Muutos toteutettiin pian perustuslain voimaantulon jälkeen (HE 36/2000).²¹⁸

Valtionalouden tarkastusvirasto siirrettiin siis perustuslain säännöksin (PL 90.2 §) valtioneuvoston ja valtiovarainministeriön alaisuudesta eduskunnan yhteyteen. Tarkastusviraston asema suhteessa eduskuntaan perustuu riippumattomuuden varaan (PL 90.2 §). Eduskunnan budjettivallan toteuttaminen ja finanssivalvonnan yhtenäisyys puolsivat ulkoisen finanssivalvonnan tarkastustoimen keskittämistä ylimmän valtioelimen yhteyteen. Muutoksen syy on ollut selkeä eli tarkastusviraston riippuvuuden vähentäminen valtioneuvostosta ja valtiovarainministeriöstä.²¹⁹

Tarkastusviraston valtiosääntöisen aseman muutoksen lainsäädäntötoimista ilmenee finanssivalvonnan keskeisin kysymys, finanssivalvonnan järjestäminen niin, että se on riittävän

²¹⁶ Myrsky 2010, s. 269.

²¹⁷ Saraviita 2011, s. 766.

²¹⁸ Saraviita 2011, s. 766.

²¹⁹ Myllymäki 2007, s. 160.

arvovaltaista ja riippumatonta ja kuitenkin samalla kontrolloitavissa. Erityinen ongelma tarkastusviraston osalta on myös se, miten taataan, ettei valvojaorganista pääse syntymään poliittisen vallankäytön välinettä.²²⁰ Varsinkin kun tarkastusvirasto sijaitsee eduskunnan yhteydessä ja eduskunta valitsee sen pääjohtajan.

Tarkastusvirasto ei kuitenkaan voi olla hallinnollisesti täysin riippumaton eduskunnasta. Viraston resurssit määräytyvät eduskunnan käyttämän budjettivallan puitteissa. Tarkastusviraston toimintaa johtaa pääjohtaja²²¹, jonka eduskunta valitsee kuudeksi vuodeksi kerrallaan. Tarkastusviraston virkamiehet ovat eduskunnan virkamiehiä. Sen sijaan toiminnallinen riippumattomuus on järjestetty siten, että virasto vahvistaa itsenäisesti tarkastussuunnitelmansa ja päättää tarkastuksen suorittamisesta ja raportoinnista. Tarkastuskertomuksen tiedoksianto tarkastuskohteille, hallinnonalan ministeriölle, eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle perustuu tarkastuslain säännöksiin (5 §). Tarkastusvirasto antaa toiminnastaan vuosittain eduskunnalle kertomuksen (TarkL 6 §).²²²

Tarkastusviraston toiminnallinen riippumattomuus on järjestetty siten, että virasto vahvistaa itsenäisesti tarkastussuunnitelmansa sekä päättää tarkastusten kohdentamisesta, suorittamisesta ja tarkastuksessa tarvittavista tiedoista samoin kuin tarkastusten raportoinnista.²²³ Valtioneuvoston controller sekä apulaiscontroller ovat talousarviolain 24 §:n mukaisesti riippumattomia erityisviranomaisia tehdessään havaintoja ja pyytäessään tietoja. Talousarviolaissa myös säädetään controller-toiminnon itsenäisestä ratkaisuvallasta (Vtal 24 h §).

Viranomaisille ja muille tahoille, joita tarkastusvirastolla on oikeus tarkistaa, on säädetty velvollisuus antaa tarkastusvirastolle sen tehtävän kannalta tarpeelliset asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot.²²⁴ Controller-toiminnolla on asiantuntija- ja valvontatehtävänsä suorittaessaan talousarviolain 24 g §:n mukainen tietojensaantioikeus. Toiminnolla on tämän nojalla oikeus saada maksutta valtion virastoilta, laitoksilta, liikelaitoksilta ja talousarvion ulkopuolisilta rahastoilta asiakirjoja, selvityksiä ja tietoja siten, että se voi suorittaa tehtävänsä.

²²⁰ Myllymäki 2007, s. 160.

²²¹ Tuomas Pöysti.

²²² Myllymäki 2007, s. 161.

²²³ Myrsky 2010, s. 269.

²²⁴ Myrsky 2010, s. 269.

Perustuslain mukaan tarkastusvirastolle voidaan antaa tehtäviä ainoastaan lailla. Se on tärkeä osa tarkastusviraston toiminnallista riippumattomuutta. Säännös ei kuitenkaan estä tarkastusvirastoa huomioimasta eduskunnan tai valtioneuvoston piiristä tulevia viraston tarkastustehtävien puitteissa olevia aloitteita, jotka saattaisivat antaa aiheen tarkastuksen suorittamiseen.²²⁵ Controller-toiminto osallistuu muiden valtiovarainministeriön toimialan asioiden valmisteluun ministeriössä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tai valtiovarainministeriön työjärjestyksessä säädetään tai valtiovarainministeri määrää (Vtal 24 f §).

Tarkastusviraston hallinnollinen riippumattomuus on järjestetty siten, että se on erillinen hallinto- ja kirjanpitoyksikkö, jolla on toimivalta viraston hallinto- ja taloustehtävien hoitamisessa. Tarkastusvirasto vahvistaa taloussääntönsä ja se noudattaa taloudenhoidossaan soveltuvien osin valtion talousarviosta annettua lakia. Viraston henkilöstöä koskeva nimitysvalta on tarkastusvirastolla, pääjohtajaa lukuun ottamatta.²²⁶

Hallituksen perustuslakiesityksen perusteluissa analysoitiin tarkastustoiminnan riippumattomuutta. Riippumattomaan asemaan kuuluu mm. se, että tarkastusviraston tulee voida suorittaa tehtävänsä itsenäisesti ja puolueettomasti erityisesti suhteessa tarkastettaviin - siis lähinnä hallitusvaltaan mutta myös lainsäätäjään ja poliittisiin intressipiireihin. Riippumatonta asemaa korostaa edelle mainittu asia, että viraston henkilöstöä koskeva nimitysvalta pääjohtajaa lukuun ottamatta on virastolla itsellään ja virasto päättää omasta organisaatiostaan.²²⁷

3.4 Oikeus saada tietoja

Asiantuntija- ja valvontatehtäväänsä suorittaessaan valtiovarain controller -toiminnolla on talousarviolain 24 g §:n mukainen tietojensaantioikeus. Toiminnolla on tämän nojalla oikeus saada maksutta valtion virastoilta, laitoksilta, liikelaitoksilta ja talousarvion ulkopuolisilta rahastoilta asiakirjoja, selvityksiä ja tietoja siten, että se voi suorittaa tehtävänsä. Tarkastukseen liittyvät asiakirjat on siis saatava salassapitosäännöksistä huolimatta. Salassapitosäännökset eivät estä sitä, että controller-toiminnolla on oikeus saada tietoja valtion taloutta, toimintaa, varoja ja omaisuutta koskien (Vtal 24 g § 2.mom). Controller-toiminnon tietojensaantioikeus rajoitettiin valtion

²²⁵ Myrsky 2010, s. 269.

²²⁶ Myrsky 2010, s. 269–270.

²²⁷ Saraviita 2011, s. 767.

talousarvion ulkopuolisiin toimijoihin eli yksityisiin, kuntiin tai valtion osakkuusyhtiöihin. Controller-toiminnon toimialaan määriteltiin kuuluvan kuitenkin sellaiset valtionyhtiöt tai valtion osakeomistusta koskevat asiat, joita hoidetaan valtion virastoissa tai laitoksissa.²²⁸

Valtiontalouden tarkastusvirastolla on perustuslain 90.3 §:n mukaan oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvonnan kohteina olevilta tehtävän hoitamiseksi tarvittavat tiedot. Laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta 4 §:n mukaan tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta 2 §:ssä tarkoitetuilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi. Lain 4 §:n mukaan tarkastettavalla ei ole oikeutta periä maksua tarkastusvirastolta asiakirjojen kopioista taikka tietojen antamisesta tulosteena tai teknisen käyttöyhteyden avulla tai muuten sähköisesti taikka siihen verrattavalla tavalla.

Myös eduskunnan tarkastusvaliokunnalle säädetään laajuudeltaan Valtiontalouden tarkastusviraston oikeuteen rinnastuva oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteilta "tehtäviensä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot" - siis vielä eduskunnan yleistä eli valiokuntien tietojensaantioikeuttakin laajempi oikeus tietoihin.²²⁹

Tarkastusvirastolla on oikeus saada viipymättä tarkastettavan tilintarkastajalta kaikki ne tarkastettavaa koskevat tarkastuksen kannalta tarpeelliset jäljennökset ja tallenteet sekä muut asiakirjat ja tiedot, jotka tilintarkastajalla on hallussaan, samoin kuin jäljennökset tilintarkastajan laatimista muistioista, pöytäkirjoista ja muista tilintarkastuksessa laadituista tarkastettavan toimintaa koskevista asiakirjoista. Tarkastusvirastolla on lisäksi oikeus saada toiminnassaan tarvitsemansa selvitykset ja muut tiedot Suomen Pankilta ja kansaneläkelaitokselta (VTVL 4 §).

Valtiontalouden tarkastusviraston perimmäisenä päämääränä on edistää tuloksellisuutta ja korkealaatuista valtion talouden hoitoa. Valtiontalouden tarkastusvirasto tukee valtion taloudenhoidon ulkoisena tarkastajana eduskuntaa sille perustuslain mukaan kuuluvan budjetti-, lainsäädäntö- ja valvontavallan käytössä.²³⁰

Tarkastusviraston tavoitteena on tuottaa eduskunnalle, valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle objektiivista, oikea-aikaista, eduskunnan ja hallituksen valtiontaloudellisissa päätöksenteossa ja

²²⁸ HE 56/2003, s. 44–45.

²²⁹ Saraviita 2011, s. 770.

²³⁰ Myrsky 2010, s. 281.

valvonnassa hyödyllistä ja luotettavaa valvonta- ja tarkastustietoa. Tarkastusviraston valvonta- ja tarkastustoiminta kohdentuu valtion taloudenhoitoon, talousarvion noudattamiseen sekä valtion taloudenhoidon ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen.²³¹

Tarkastusvirasto toteuttaa tarkastustehtävänsä suorittamalla tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta. Tilintarkastuksen kohdentamisen lähtökohtana on linjaus, jonka mukaan tarkastusvirasto tarkistaa vuosittain valtion tilinpäätöksen, kaikkien valtion kirjanpitoyksiköiden ja eräiden muiden tulosohjauksessa olevien virastojen tilit. Tilintarkastuksen kohteena ovat myös ne talousarvion ulkopuoliset rahastot, joiden tilintarkastus on säädetty tarkastusviraston tehtäväksi.²³²

Valtiontilintarkastajien aikaan valtiontilintarkastajat toimittivat tarkastuksensa joko käytettävikseen saamiensa tilien ja muiden asiakirjojen perusteella (sur pieces) tai paikan päällä tarkastuksen kohteena olevassa virastossa (sur place). Ensin mainitussa tapauksessa valtiontilintarkastajat saivat tarkastettavan aineiston lain mukaan joko pyytämättään tai pyynnöstään. Jälkimmäisessä tapauksessa valtiontilintarkastajat suorittivat toimivaltaansa kuuluvia välittömiä eli paikallistarkastuksia.²³³

Hallitusmuodon 71 §:stä löytyi säädös, jonka mukaan valtiontilintarkastajien tuli saada viranomaisilta kaikki tarpeelliset selvitykset ja asiakirjat. Tätä oli tulkittava siten, että kaikki viranomaiset, niin ministerit kuin näiden alaiset virkamiehetkin olivat velvollisia antamaan valtiontilintarkastajille näiden pyytämät tilit, muut asiakirjat sekä suulliset että kirjalliset tiedot. Rajoituksena oli vain se, että asiakirjojen ja tietojen oli oltava tarpeellisia valtiontilintarkastajille kuuluvan finanssivalvonnan suorittamiseen. Virkamiesten tietojen antamisvelvollisuuteen ei kuitenkaan kuulunut velvollisuutta saapua valtiontilintarkastajien luo tai kokoukseen antamaan vaadittuja tietoja.²³⁴

²³¹ Myrsky 2010, s. 281.

²³² Myrsky 2010, s. 281.

²³³ Purhonen 1955, s. 252–253.

²³⁴ Purhonen 1955, s. 255–256.

Mikäli valtiontilintarkastajille ei kuitenkaan ollut annettu heidän tehtäväänsä varten pyytämiä asiakirjoja taikka suullisia tai kirjallisia tietoja, oli heidän pyydettävä pääministeriä, joka vastasi hallituksen toiminnan yleisestä suunnasta, ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin asiassa. Jollei tämäkään pyyntö auttanut, ei valtiontilintarkastajilla ollut muuta keinoa käytettävissään kuin ilmoittaa asiasta kertomuksessaan eduskunnalle. Jos pääministeri olisi kieltäytynyt ryhtymästä toimenpiteisiin, olisi hän silloin ollut perustuslaillisen vastuun alainen eduskunnan edessä.²³⁵

²³⁵ Purhonen 1955, s. 256.

4. VALTIOVARAIN CONTROLLER -TOIMINNON ASEMA JA TOIMIVALTA

4.1 Organisaatio ja lakisääteiset tehtävät

Hallituksen esityksessä²³⁶ uudeksi talousarviolaiksi controller-toiminto perustettiin valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmien laadun ja tilivelvollisuuden varmistamiseksi ja kehittämiseksi. Toiminto nähtiin asiantuntijayksikkönä, joka palvelisi erityisesti valtioneuvostoa ja sen ministeriöitä. Asiantuntija- ja valvontatehtäväänsä suorittaessaan controller-toiminnolla on talousarviolain 24 g §:n mukainen tietojensaantioikeus. Toiminnolla on tämän nojalla oikeus saada maksutta valtion virastoilta, laitoksilta, liikelaitoksilta ja talousarvion ulkopuolisilta rahastoilta asiakirjoja, selvityksiä ja tietoja siten, että se voi suorittaa tehtävänsä. Salassapitosäännökset eivät estä sitä, että controller-toiminnolla on oikeus saada tietoja valtion taloutta, toimintaa, varoja ja omaisuutta koskien (Vtal 24 g § 2.mom).

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999) 24.1 §:n 11.kohta määrittää, että salassa pidettäviä asiakirjoja ovat, ellei toisin säädetä asiakirjat, jotka sisältävät tietoja raha- ja valuuttapolitiittisista päätöksistä tai toimenpiteistä taikka niiden valmistelusta tai tietoja finanssi- ja tulopolitiikan valmistelusta taikka finanssi-, tulo-, raha- tai valuuttapolitiittisten päätösten tai toimenpiteiden tarpeiden selvittämisestä, jos tiedon antaminen niistä olisi vastoin valtion etua neuvotteluosapuolena taikka vaarantaisi päätösten tai toimenpiteiden tarkoituksen toteutumisen tai muutoin merkittävästi vaikeuttaisi finanssi-, tulo-, raha- tai valuuttapolitiikan hoitamista. Tämä kyseinen lain kohta ei kuitenkaan estä controller-toiminnon tietojensaantia valtion taloutta, toimintaa, varoja ja omaisuutta koskien (Vtal 24 g § 2.mom).

Controller-toiminnon tietojensaantioikeus rajoitettiin valtion talousarvion ulkopuolisiin toimijoihin eli yksityisiin, kuntiin tai valtion osakkuusyhtiöihin. Controller-toiminnon toimialaan määriteltiin kuuluvan kuitenkin sellaiset valtionyhtiöt tai valtion osakeomistusta koskevat asiat, joita hoidetaan valtion virastoissa tai laitoksissa.²³⁷

²³⁶ HE 56/2003.

²³⁷ HE 56/2003, s. 44-45.

Suomen itsenäisyyden juhlarahasto Sitran selvityksessä, Kaikki yhden ja yksi kaikkien puolesta: valtion konsernijohtoon vaativa mutta mahdollinen tehtävä, 2010. Ehdotettiin, että vahvistetaan valtioneuvoston kanslian kapasiteettia kehys- ja budjettiprosessissa tehtävien sekä hallitusohjelman toimeenpanoon liittyvien resurssien uudelleen allokaatiotarpeiden analysoimiseksi ja tulosohtauksen integroimiseksi hallitusohjelman toimeenpanoon. Tutkielman kannalta tärkeämpi ehdotus oli, että valtiovarainministeriössä oleva valtioneuvoston controller -toiminto siirrettäisiin osaksi valtioneuvoston kansliaa.²³⁸

Controller-toimintoa ei kuitenkaan siirretty osaksi valtioneuvoston kansliaa, vaan toiminto jatkaa valtiovarainministeriössä. Lisäksi ehdotuksessa mainittu valtioneuvoston controller -toiminto on muodoltaan väärä. On olemassa valtiovarain controller -toiminto, johon selvityksessä viitattiin ja valtioneuvoston controller on taasen henkilö, joka johtaa toimintoa. Sitran selvityksen yksi päämääristä näytti olevan valtioneuvoston kanslian tuntuva vahvistaminen viranomaistoimikentässä.

Valtiovarainministeriön itse asettamalla työryhmällä oli kolme vaihtoehtoa valtiovarain controller -toiminnon uudistamiseksi. Vaihtoehdot olivat toiminnon lakkauttaminen nykyisessä muodossaan, toiminnon säilyttäminen valtiovarainministeriössä nykyistä suppeampana yksikkönä ja valtioneuvoston kanslia -malli.²³⁹ Eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietinnön TrVM 11/2010 vp mukaan työryhmä asettui ensimmäisen vaihtoehdon kannalle.

Valtioneuvoston kanslia -mallissa valtiovarain controller -toiminto toimisi osana mahdollisesti valtioneuvoston kansliaan kehitettävää konserniohtauksen järjestelmää. Tätä tuki myös kesällä 2010 julkaistu OECD:n Suomen hallinnon maa-arviointi (Finland - working together to sustain success. OECD Public Governance Reviews), jossa todettiin, että valtioneuvoston ytimen roolia tulisi vahvistaa lisäämällä olemassa olevien prosessien valvontaa ja tilivelvollisuutta ja lisäksi valtioneuvoston kanslialla täytyisi olla merkittävämpi rooli julkisen hallinnon ohjauksessa ja koordinoinnissa.²⁴⁰ Sitra päätyi myös tähän ehdotukseen.

²³⁸ <http://www.sitra.fi/julkaisut/Selvityksi%C3%A4-sarja/Selvityksi%C3%A4%2021.pdf?download=Lataa+pdf>, s.42

²³⁹ http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/trvm_11_2010_p.shtml

²⁴⁰ http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/trvm_11_2010_p.shtml

Myös asiantuntijakuulemisissa tuotiin esiin se, että tarve valtioneuvoston ja koko valtionhallinnon poikkihallinnolliseen kokonaistarkasteluun ja toiminnan ohjaukseen on lisääntynyt. Tähän liittyen valtiovarain controller -toiminnon mahdolliseksi tehtäväksi jatkossa nähtiin toimiminen konserniohjauksen kehittämisessä ja tukemisessa sekä toimiminen valtioneuvoston strategisen johtamisen parissa. Osana yleisempää konserniohjaustehtävää valtiovarain controller -toiminnolla voi olla myös tehtävä omistajaohjauksessa. Valtiovarain controller -toiminto voisi edistää ja varmistaa hyvän hallintotavan periaatteiden toteutumista suhteessa ministeriöihin sekä valmistella erilaisia yhtiöitä kokonaisuutena koskevan strategisen analyysin ja raportoida sen eduskunnalle. Asiantuntijakuulemisissa valtiovarain controller -toiminnon siirtäminen valtiovarainministeriöstä valtioneuvoston kansliaan ja toimiminen uudistetun, eduskunnalle annettavan omistajaohjauskertomuksen laatijana sai kannatusta.²⁴¹

Eduskunnan tarkastusvaliokunta oli mietinnön TrVM 11/2010 vp mukaan sitä mieltä, että olisi valtiovarain controller -toiminnon riippumattoman aseman korostamiseksi tarkoituksenmukaista siirtää controller-toiminto valtioneuvoston kansliaan. Siirtoa ei kuitenkaan ole suoritettu, ilmeisesti siitä syystä, että vaikka controller-toiminto on hallinnollisesti osa valtiovarainministeriötä, on se kuitenkin toiminnallisesti siitä riippumaton. Tästä voidaan päätellä, että controller-toiminnon siirto olisi ehkä turhaa byrokratiaa virkamiesten näkökulmasta, koska controller-toiminnon nykyinen sijainti valtiovarainministeriössä on vain fyysinen sijainti. Controller-toiminnon toimintakenttä ja toiminnollisuus ovat kuitenkin riippumattomia fyysisistä viraston seinistä, sen takaa mm. talousarviolaki.

Organisatorisesta sijoituksestaan huolimatta valtiovarain controller -toiminto ja siinä toimivat valtioneuvoston controller sekä apulaiscontroller ovat talousarviolain 24 §:n mukaisesti riippumattomia erityisviranomaisia tehdessään havaintoja ja pyytäessään tietoja. Talousarviolaisissa myös säädetään controller-toiminnon itsenäisestä ratkaisuvallasta (Vtal 24 h §).

Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 24 f §:n mukaan controller-toiminnon lakisääteisenä tehtävänä on valtion tilinpäätöskertomuksen valmistelussa varmistaa oikeat ja riittävät tiedot sekä tietojen saatavuus ja hyödynnettävyys valtiontalouden ja toiminnan ohjauksessa. Controller-toiminto kehittää ja yhtenäistää raportointia, arviointia sekä sisäistä valvontaa. Lisäksi controller-toiminto neuvoa, tekee havaintoja sekä edistää raportointijärjestelmien toimivuutta.

²⁴¹ http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/trvm_11_2010_p.shtml

Vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg vastauksista ilmenee, että valtiovarain controller -toiminnon tehtävänä on varmistaa osana hallituksen vuosikertomuksen valmistelua valtioneuvostolle esiteltäväksi, että kertomus sisältää oikeat ja riittävät tiedot ja lisäksi varmistaa, että valtion tilinpäätöstiedot ja muut tärkeimmät valtiontaloutta ja tuloksellisuutta koskevat tiedot ovat saatavilla ja hyödynnettävissä valtiontaloutta ja toiminnan ohjausta koskevassa valmistelussa ja päätöksenteossa.²⁴²

Valtiovarain controller -toiminnon tehtävänä on myös ohjata ja sovittaa yhteen sekä kehittää valtion tilinpäätösraportointia ja muuta valtiontaloutta ja tuloksellisuutta koskevaa raportointia ja arviointitoimintaa samoin kuin neuvonnallaan ja havaintojen ja niihin perustuvien toimenpide-ehdotusten esittämisellä varmistaa ja edistää valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmien ja -menettelyiden toimivuutta asianmukaisella ja laadukkaalla tavalla.²⁴³

Valtiovarain controller -toiminto ohjaa ja sovittaa yhteen sekä kehittää valtion sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen järjestämistä.²⁴⁴ Huomioitavaa on, että sisäinen tarkastus pitää järjestää valtion virastoissa ja laitoksissa vain kun siihen on aihetta. Yksityisissä yhtiöissä sisäinen tarkastus on enemmän sääntö kuin poikkeus.

Näiden lisäksi controller-toiminto sovittaa yhteen Suomen valtion vastuulla olevien Euroopan unionin varojen sisäistä ja hallinnollista valvontaa ja valmistella unionin varoihin kohdistuneita väärinkäytöksiä koskevat kannanotot ja selvitykset Euroopan unionin toimielimille ja muille elimille, jolleivät ne kuulu jonkin muun viranomaisen tehtäviin.²⁴⁵

Lisäksi controller-toiminto muodostaa Suomen kannat EU:n komission vastuuvapautta käsittelevässä vuotuisessa prosessissa²⁴⁶ ja controller-toiminto toimii Euroopan aluekehitysrahaston ja Euroopan sosiaalirahaston ohjelmien EU-säädösten edellyttämänä kansallisena tarkastusviranomaisena Manner-Suomessa.²⁴⁷ Controller-toiminnon tehtävänä on myös osallistua muiden valtiovarainministeriön toimialan asioiden valmisteluun.²⁴⁸

²⁴² Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁴³ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁴⁴ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁴⁵ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁴⁶ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁴⁷ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁴⁸ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

Edellä mainittujen tehtävien lisäksi controller-toiminnon tehtävänä on myös yhtenäistää ja valmistella EU- varojen hallintoa, valvontaa ja tarkastusta sekä tehdä kannanottoja ja selvityksiä varojen väärinkäytöksistä ja virheistä. Controller-toiminto osallistuu myös muiden valtiovarainministeriön toimialan asioiden valmisteluun ministeriössä, siten kuin valtioneuvoston asetuksella tai valtiovarainministeriön työjärjestyksessä säädetään tai valtiovarainministeri määrää ja lisäksi controller-toiminto osallistuu toimialansa kansainväliseen yhteistyöhön (Vtal 24 f §).

Huomioitavaa on, että controller-toiminto voi myös esittää valtioneuvostolle ja ministeriölle sekä valtion virastolle, laitokselle, liikelaitokselle ja rahastolle raportin havainnoistaan ja esittää siinä mahdolliset toimenpide-ehdotuksensa. Controller-toiminto voi lisäksi asian laadun mukaan saattaa havaintonsa ja toimenpide-ehdotuksensa valtiontalouden tarkastusviraston ja muun asiassa toimivaltaisen viranomaisen tietoon mahdollisia toimenpiteitä varten.²⁴⁹

4.2 Controller-toiminnon asema

Hallituksen esityksessä valtion talousarviolain²⁵⁰ korostui valtiovarain controller -toiminnon yhteydessä erityinen luottamuksellisen suhteen rakentuminen. Tehtävien hoitamisen nähtiin edellyttävän kykyä verkostoitua ja luoda yhteistyön keinot ministeriöiden, virastojen ja laitosten kanssa, mikä edellyttää molemminpuolista luottamusta. Ministeriötasoisien tuen lisääminen koettiin hallituksen esityksestä annetussa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä alueeksi, jossa controller-toiminnosta voi olla apua²⁵¹.

Valtiovarain controller -toiminnon tehtävien tuloksellinen hoitaminen valtioneuvostoa ja koko valtionhallintoa palvelevalla tavalla edellyttää myös suurta objektiivisuutta selvitysten, arviointien ja analyysien esittämisessä sekä siihen perustuvaa uskottavuutta. Luottamuksellisuudella ja objektiivisuudella tavoitellaan uskottavuutta, jota analysoivan asiantuntijan roolissa edellytetään, mikä edellyttää vastaavasti riippumatonta asemaa.²⁵²

²⁴⁹ Myrsky 2010, s. 143–144.

²⁵⁰ HE 56/2003, s.45.

²⁵¹ VaVM 30/2003, s. 5.

²⁵² HE 56/2003, s.45.

Valtiovarain controller -toiminnolla on oikeus saada salassapitosäännösten estämättä valtion virastolta ja laitokselta, valtion liikelaitokselta ja talousarvion ulkopuolella olevalta valtion rahastolta tietoja ja asiakirjoja valtion taloudesta ja toiminnasta sekä valtiontaloutta tai valtion vastuulla olevia varoja tai omaisuutta koskevasta tai niihin kohdistuvasta menettelystä, jos toiminnolle talousarviolain 24 f §:ssä säädetyn tehtävän suorittaminen sitä vaatii (Vtal 24 g §).

Tilinpäätösprosessiin osallistuminen on controller-toiminnon perusprosessi, jossa toiminto seuraa tilinpäätösraportointia ja ministeriöiden tilinpäätöskannanottoja. Controller-toiminto kokoaa ja valmistelee valtiovarainministeriössä valtion tilinpäätöskertomuksen esiteltäväksi valtioneuvostolle ja varmistaa, että se täyttää sekä muotonsa että sisältönsä puolesta sille asetettavat vaatimukset. Valmistelussa controller-toiminto toimii valtiovarainministeriön sisällä tiiviissä yhteistyössä muun muassa budjettiosaston, kansantalousosaston ja hallinnon kehittämisosaston kanssa.²⁵³

Sen lisäksi, että controller-toiminnon tavoitteeksi asetettiin vuoden 2003 työryhmämuistiossa ohjaus- ja raportointijärjestelmien toimivuuden arviointi, nähtiin controllerin vastuuksi myös niiden tuottaman informaation hyödynnettävyyden ja hyödyntämisen edistäminen. Controller-toiminnon haluttiin myös itse arvioivan ja valvovan tilivelvollisuuden ja erityisesti tulosvastuun toteutumista. Keskeiseksi sisäisessä valvonnassa, raportoinnissa ja ohjauksessa nähtiin menettelytapojen yhtenäistäminen, kehittäminen ja valvominen.²⁵⁴

Controller-toiminnon tehtäväkenttä oli valmisteluvaiheen muistion perusteella laaja. Informaation varmistamisen ohella controllerin tehtäviin kuuluu myös valtioneuvoston tasoisen sisäisen valvonnan edistäminen ja erityisesti valvonnan ohjaus poikkihallinnollisissa suhteissa. Kehittämisaalueeseen kuuluu myös taloudenhoidon suunnittelu, ohjaus ja laskentatoimi sekä arviointitoiminnan valvonta ja koordinointi. Vaikka controllerin tehtävänä on koota ja olla siten mukana tilinpäätösinformaation laatimisessa, sillä ei kuitenkaan ole itsenäisiä finanssipoliittisia valmistelutehtäviä vaan raportointijärjestelmän asiantuntijatehtävä. Controller-toiminnon suunniteltiin huolehtivan myös Euroopan unionin vastuuvapaus- ja petostentorjunnan prosesseista sekä osallistuvan EU-varojen hallinnointiin.²⁵⁵

²⁵³ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 89.

²⁵⁴ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 89, 131–132.

²⁵⁵ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 132–134.

Talousarviolaissa luetellut tehtävät vastaavat melko tarkasti tilinpäätöstyöryhmän ehdotusta, lukuun ottamatta osallistumista kehysvalmisteluun. Valtiovarainministeriö esitti lausuntopyynnön työryhmän ehdotuksiin liittyen ministeriöille, virastoille, laitoksille, valtion tilintarkastajille ja valtiontalouden tarkastusvirastolle (VTV). Näiden lausuntojen yhteenvetona controller-toiminnon tehtävät nähtiin liian laajoina ja esitettiin huolenaihe siitä, että controller olisi vain yksi raportointiasiakas lisää. Controller-toimintoa tulisi kehittää todelliseksi konsultoivaksi elimeksi hallintoon, erityisesti sisäisen valvonnan kehittäjäksi. Toisaalta controller-toiminnoissa nähtiin päällekkäisyyttä sisäisen tarkastuksen kanssa.²⁵⁶

Lainsäädäntövaiheessa controller-toiminnon suunniteltiin pääasiallisesti toimivan valtioneuvoston ja ministeriöiden kanssa. Keskeisiksi tavoitteiksi muotoiltiin valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmien laadun sekä tilivelvollisuuden varmistaminen ja kehittäminen.²⁵⁷ Erityisesti tuloksellisuusraportointi ja siihen liittyvä yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arviointi ministeriötasolla edellyttää poikkihallinnollista yhteistyötä ja ministeriöiden toimialat ylittävien toimintakokonaisuuksien tarkastelua, mihin controller-toiminnolta odotettiin apua.²⁵⁸

Controller-toiminnon sijoittamista valtiovarainministeriöön perusteltiin sillä, että ministeriöllä oli jo controller-toimintoon kuuluvia tehtäviä, joita pystyttäisiin edelleen kehittämään, keskittämällä ne yhden yksikön vastuulle. Siitä huolimatta, että controller-toiminto on sijoitettu valtiovarainministeriöön, sen menestyksellisen toiminnan edellytyksenä olisi riippumattomuus, mikä erottaisi sen muista ministeriöön kuuluvista yksiköistä.²⁵⁹ Controller-toiminnon siirrosta suoraan valtioneuvostoon on keskusteltu, mutta asia ei ole edennyt.

Tilinpäätöstyöryhmän muistiossa controller-toiminnon perustamiseen liitettiin myös sisäisen valvonnan hallintaa ja poikkihallinnollisuuden edistämistä valvontajärjestelmissä. Sisäisen valvonnan ja erityisesti poikkihallinnollisuuden edistämiseksi suunniteltiin sisäisen valvonnan neuvottelukunnan (nykyään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta) perustamista, johon ottaisivat osaa ministeriöt ja sisäisen valvonnan kannalta keskeiset tahot. Sisäisen valvonnan neuvottelukunnan yhteyteen hahmoteltiin suunnitteluvaiheessa erityisalueisiin painottuneita työjaostoja, kuten sisäiseen tarkastukseen tai EU-raportointiin erikoistuneita työjaostoja. Sisäisen

²⁵⁶ VM:n työryhmämuistio 21/2003, s. 20–21.

²⁵⁷ HE 56/2003, s. 44–45.

²⁵⁸ VaVM 30/2003-HE 56/2003, s. 5-6.

²⁵⁹ VaVM 30/2003-HE 56/2003, s. 5-6.

valvonnan tehostamisen tarvetta selitettiin sillä, että se osaltaan on varmistamassa informaation laatua ja on merkittävä osa johtamis- ja ohjausjärjestelmiä (tulosohjaus).²⁶⁰

Konsernitasoisen ohjauksen näkökulma toi esiin myös sen, ettei valtiontalouden kokonaistasolla ollut yhtenäistä toimivaa sisäisen tarkastuksen ja valvonnan järjestelmää, mikä monissa valtioissa oli jo luotu. Yritysmaailmastakin otettiin vertailupohjaa siinä mielessä, että kansantalouksia vastaavan arvon omaavilla yrityksillä on konsernitasolla yhteinen sisäisen tarkastuksen yksikkö.²⁶¹

Sisäisen valvonnan neuvottelukunnasta säädetään talousarvioasetuksessa (9. luku 71§), jossa säädetään myös siitä että nimenomaisesti valtioneuvoston controller toimii puheenjohtajana ja apulaiscontroller varapuheenjohtajana. Neuvottelukunnan muut jäsenet nimittää valtioneuvosto kolmeksi vuodeksi. Neuvottelukunnassa on kaikista ministeriöistä edustaja ja tarpeen mukaan myös muiden yhteistyötahojen edustajia. Myös muita asiantuntijoita kutsutaan neuvottelukuntaan, mikäli aiheen käsittely sitä edellyttää.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan käytäntöjen lisäksi talousarvioasetuksen 71§:ssä säädetään siitä, että neuvottelukunnan tehtäviin kuuluu sisäisen tarkastuksen käytäntöjen ja hyödyntämisen kehittäminen ja myös sisäisen tarkastuksen yhteistyön kehittäminen eri virastoissa ja laitoksissa. EU:n varainvalvontaan liittyviä tehtäviä neuvottelukunnalle on säädetty myös, joiden kohdalla tavoitellaan yhdenmukaisia käytäntöjä eri viranomaisten, virastojen ja laitosten kohdalla.

²⁶⁰ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 85–86, 131.

²⁶¹ VM:n työryhmämuistio 2/2003, s. 141.

4.3 Controller-toiminnon toimivalta

Valtion talousarviosta annetun lain mukaan valtiovarain controller -toiminto voi esittää valtioneuvostolle ja ministeriölle sekä valtion virastolle, laitokselle, liikelaitokselle ja rahastolle raportin havainnoistaan ja esittää siinä mahdolliset toimenpide-ehdotuksensa. Controller-toiminto voi lisäksi asian laadun mukaan saattaa havaintonsa ja toimenpide-ehdotuksensa valtiontalouden tarkastusviraston ja muun asiassa toimivaltaisen viranomaisen tietoon mahdollisia toimenpiteitä varten.

Valtiovarain controller -toiminnolla on oikeus saada maksutta tehtäviensä hoitamiseksi tarpeelliset tiedot, asiakirjat ja selvitykset valtion virastolta ja laitokselta, valtion liikelaitokselta sekä talousarvion ulkopuoliselta rahastolta.

Valtiovarain controller -toiminnolla on myös oikeus saada salassapitosäännösten estämättä valtion virastolta ja laitokselta, valtion liikelaitokselta ja talousarvion ulkopuolella olevalta valtion rahastolta tietoja ja asiakirjoja valtion taloudesta ja toiminnasta sekä valtiontaloutta tai valtion vastuulla olevia varoja tai omaisuutta koskevasta tai niihin kohdistuvasta menettelystä, jos toiminnolle säädetyn tehtävän suorittaminen sitä välttämättä edellyttää.

Eduskunnan tehtävä on varainhoitovuosittain arvioida, onko koko valtiontalouden hoito ollut tarkastuksen kohteena. Juridisesti tähän liittyy sen varmistaminen, että lainsäädännössä on riittävän selkeästi ja kattavasti määritelty finanssivalvontaorganien toimivaltuudet. Finanssivalvonnan pääpainon tulisi olla sisäisessä valvonnassa ja tarkastuksessa. Tämä tapahtuu lähellä reaaliaikaa ja voi välittömästi vaikuttaa virheiden ja puutteiden korjaamiseen. Ulkoinen finanssivalvonta ei kykene eikä voi paikata sisäisen valvonnan puutteita. Parhaimmillaan finanssivalvonta toimii huomaamattomana ja luonnollisena osana kansanvaltaista järjestelmää. Sillä on kaikkina aikoina ennakolta virheitä ja väärinkäytöksiä estävä tärkeä tehtävänsä.²⁶²

Finanssivalvonnassa on myös päällekkäisyyttä ja organien välistä kilpailua. Päällekkäisyyttä sisäisen ja ulkoisen valvonnan välillä ei voida täysin välttää eikä se ole resurssituhlausta, niin kauan kuin sisäisen valvonnan tila on valtiontaloudessa kritiikille altis. Päällekkäisyys ja organien välinen kilpailu on ollut mahdollista valtiontilintarkastajien ja tarkastusviraston kesken. Tämä vaara lisääntyi

²⁶² Myllymäki 2007, s. 189.

tarkastusviraston siirryttyä eduskunnan yhteyteen. Myös tarkastustyön sisällössä voi olla päällekkäisyyttä. Se voi liittyä tuloksellisuuden tarkastukseen ja arvioimiseen.²⁶³

Vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmbergin mielestä²⁶⁴ talousarviolain mukainen toimivalta on laaja ja kattaa valtiovarain controller -toiminnon tehtävien edellyttämät tarpeet. Controller-toiminnon tehtävät ovat pääosin informaatio-ohjauksen luonteisia ja niitä toteutetaan tuottamalla tietoa valtioneuvoston käyttöön joko raporttien, lausuntojen, suositusten tai kannanottojen muodossa.

4.4 Neuvontarooli ja sen oikeudellinen asema

Valtiovarain controller -toiminnon antamat neuvot, suositukset ja kannanotot eivät sido valtioneuvoston organisaatioita. Controller-toiminnon kannanottojen vaikutukset perustuvat asiantuntijauskottavuuteen, joka koostuu kannanottojen relevanssista ja uskottavuudesta.²⁶⁵ Terminä asiantuntijauskottavuus voidaan jakaa kahtia, asiantuntijuuteen ja uskottavuuteen. Controller-toiminnon pitää ansaita asiantuntijuus jokapäiväisellä työllään ja kannanottojen on edustettava vahvaa asiantuntemystä ja näin toimien asiantuntijuus voidaan ansaita. Uskottavuus muodostuu controller-toiminnon antamien kannanottojen järkevyydestä ja ajankohtaisuudesta.

Usein finanssivalvontaelimien on vaikeata tietää, mitä valvontainformaation hyödyntävä viranomainen tai eduskunta odottaa ja edellyttää finanssivalvonnalta. Esimerkiksi vaatimus tarkoituksenmukaisuustarkastuksen lisäämisestä voi merkitä sellaisen tarkastusinformaation lisääntymistä, jonka käyttöarvo on eduskunnan näkökulmasta alhainen. Lainsäädännön suuret muutokset, valtionhallinnon kulttuurimurros ja tuloksellisuusajattelun oppiminen vievät valtiontalouden tarkastusviraston resursseista paljon vuosilintarkastuksen lohkolle.²⁶⁶

Tuloksellisuustarkastuksen vaikuttavuus ja sen arviointi ovat vasta irronneet lähtökuopistaan valtiontalouden valvonnassa. Vaarana on, että ulkoinen tarkastus tuottaa usein valvontatietoa, jonka evidenssi on varsin alhainen päätöksenteko-orgaaneissa. Eduskunnan budjettivallan muutos

²⁶³ Myllymäki 2007, s. 189.

²⁶⁴ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁶⁵ Haastattelu 22.1.2015 vs. Valtioneuvoston apulaiscontroller Jan Holmberg.

²⁶⁶ Myllymäki 2007, s. 189.

yhdistettynä tulosoikeuteen ja budjettiin kytkeytyneen lainsäädännön arviointiin on tehtävä, jonka ensisijainen toteuttaja on eduskunnan tarkastusvaliokunta. Tämä puolestaan kierrättää ajatuskulun finanssivalvonnan suurimpaan kysymykseen: tekevätkö tarkastusyksiköt oikeita asioita. Valvonnan mielekkyydellä on siis yhteys finanssivalvonnan vaikuttavuuteen.²⁶⁷

Finanssivalvonnan oikeudelliset rajat tulevat vastaan silloin, kun valvontaorganien toimivalta loppuu. Juridisilla rajoilla sijaitsevat kuitenkin finanssivalvonnan kannalta keskeiset valvonnan etiikkaa ja moraalia koskevat ongelmat, samoin kuin kysymys finanssivalvonnan kokonaisuudesta valtion toiminnoissa. Valtiontilintarkastusinstituutio jäi liian erilliseksi suhteessa muihin valtiontalouden valvonnan organeihin ja eduskuntaan itseensä. Tilintarkastajien valvonta ja myös mahdollisuudet tarkastustoimintaan merkitsivät osittaista päällekkäisyyttä valtiontalouden tarkastusviraston työn kanssa.²⁶⁸

Valtiontalouden tarkastusvirasto työskentelee kiinteässä yhteistyössä niin eri ministeriöiden ja muiden tarkastuskohteiden kuin Euroopan tilintarkastustuomioistuimenkin kanssa. Tarkastusviraston riippuvuus suhteessa hallitusvaltaan oli aikaisemmin suuri ongelma. Hallintoviranomaisena se nykyisin joutuu väkisinkin neuvonantajana tai kannanilmaisijana rooliin, tähän viittaavat jo voimassa olevat oikeusnormit tarkastusvirastossa olevasta neuvottelukunnasta (TarkL 8 §). Kyse on aloitteellisuudesta ja yhteistyöstä tarkastustoiminnan kehittämisessä.²⁶⁹

Finanssivalvonnan tehtävät perustuvat ulkoisen finanssivalvonnan osalta perustuslakiin. Sisäisen valvonnan, johon sisällytetään myös ennakollinen finanssivalvonta, oikeusnormiperusta on lähtökohdiltaan laissa, mutta pääosin asetuksen tasoisissa hallintosäädöksissä. Huomioitavaa on, että valvontaorganin asettaja kantaa keskeisen vastuun finanssivalvonnasta. Valvonnan tarkoituksenmukaisuus voidaan suhteuttaa valvontatiedon käyttökelpoisuuteen.²⁷⁰

²⁶⁷ Myllymäki 2007, s. 189.

²⁶⁸ Myllymäki 2007, s. 187–188.

²⁶⁹ Myllymäki 2007, s. 188.

²⁷⁰ Myllymäki 2007, s. 188.

4.5 Tuloksellisuuden valvonnan oikeudelliset ongelmat

Julkisessa palvelutoiminnassa yksikkötasolla tuloksellisuus ilmaistaan taloudellisuuden käsitteellä. Taloudellisuuden käsite on olla vakiintunut myös valtion varojen käytössä ja valvonnassa. Tarkastusorgaaneilta on edellytettävä erityistä kriittisyyttä valtiontalouden tuottavuuden ajallisessa arvioinnissa. Tuottavuus edellyttää aina vertailua eri ajanjaksojen välillä ja/tai eri hallintoyksikköjen kesken. Yhteiskunnallisen elementin näkökulmasta voidaan luonnehtia toiminnan olevan sitä tuottavampaa, mitä enemmän tuloksia samalla tuotannontekijöiden käytöllä saadaan aikaan.²⁷¹

Tuloksellisuuskeskustelu ja sen poliittinen pelkistäminen tuottavuuden sateenvarjon alle on kiinnostunut talouden ja toiminnan tehokkuudesta. Finanssivalvonnan on kyettävä raportoimaan se tosiasia, etteivät tuottavuus tai taloudellisuus sinänsä kerro mitään julkisten resurssien käytön allokoinnista. Julkisyhteisön palveluja, esimerkiksi korkeakoulututkintoja, voidaan kyllä tuottaa taloudellisesti ja tuottavasti, mutta voi olla, että ne eivät vastaa muun yhteiskunnan tarpeita tai että ne osoittautuvat kansainvälisessä vertailussa laadultaan huonoiksi. Palvelun vaikuttavuus on ollut alhainen.²⁷²

Valtiontalouden finanssivalvonnan vaikein ongelma liittyy tuloksellisuuden kolmanteen komponenttiin, vaikuttavuuden käsitteeseen. Koska vaikuttavuudella sisällöllisesti tarkoitetaan tavoitteiden saavuttamisen astetta, on finanssivalvonta ensi sijassa kiinnostunut vaikuttavuudesta suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Vaikuttavuuden arvioinnin tulee kohdistua niihin valintoihin ja toimenpiteisiin, joiden aikaansaamiseen arvioitava virasto tai laitos on toimenpiteillään voinut vaikuttaa. Tämä periaatenäkemys on sitä vaikeampi toteuttaa, mitä ylemmälle poliittisen päätöksenteon tasolle vaikuttavuuden arviointi siirretään.²⁷³

4.6 Case käräjäoikeus & tulosohjaus

Otetaan tulosohjauksen esimerkki valtionhallinnosta, tarkemmin sanottuna oikeusministeriön alaisista käräjäoikeuksista²⁷⁴. Valtionhallinnossa kaikki virastot, käräjäoikeudet mukaan lukien,

²⁷¹ Myllymäki 2007, s. 145.

²⁷² Myllymäki 2007, s. 145.

²⁷³ Myllymäki 2007, s. 145.

²⁷⁴ Työskentelen itse tällä hetkellä Pirkanmaan käräjäoikeudessa vakituisessa virkasuhteessa haastemiehenä.

siirtyivät tulosohjauksen piiriin 1.1.1995 lukien. Näin luovuttiin perinteisesti käytössä olleesta järjestelmästä, jossa oikeusministeriö ohjasi keskitetysti ja yksityiskohtaisesti käräjäoikeuksien hallintoa ja varainkäyttöä.²⁷⁵

Pelkistäen tulosohjaus on ministeriön ja käräjäoikeuden väliseen keskusteluun ja sopimiseen perustuva ohjausjärjestelmä. Ministeriön ja käräjäoikeuden tulosneuvotteluissa sovitaan käräjäoikeuden tulostavoitteista, myönnettävästä määrärahasta ja muista resursseista sekä tulosten arvioinnista.²⁷⁶

Tässä järjestelyssä oikeusministeriö vastaa oman hallinnonalansa tulosohjauksesta, kohdentaa voimavarat, seuraa ja arvioi tulostavoitteiden toteutumista ja kehittää toimintaa. Käräjäoikeus taas vastaa itsenäisesti siitä, että tavoitteet saavutetaan niillä voimavaroilla, joita käräjäoikeudelle on annettu.²⁷⁷

Käräjäoikeus on päällikkövirasto, jonka johto on normaalin virastokäytännön mukaan vastuussa tavoitteiden saavuttamisesta. Tässä tarkoituksessa johto eli laamanni sopii henkilöstön kanssa siitä, millä keinoin asetetut tavoitteet toteutetaan.²⁷⁸

Tulosohjauksen toteuttamiseksi oikeusministeriö on jakanut organisaation ja tehtävät osa-alueisiin, joilla on omat tavoitteensa ja vastuuhenkilönsä. Kutakin käräjäoikeutta tarkastellaan yhtenä tällaisena tulosalueena ja samalla itsenäisesti vastuullisena tulosityksikkönä. Käräjäoikeus voi halutessaan muodostaa sisäisiä tulosityksiköitä sen mukaan kuin käräjäoikeuden koko sitä edellyttää.²⁷⁹

Toiminnan tuloksellisuutta tarkastellaan kolmen päämittarin perusteella. ne ovat vaikuttavuus, taloudellisuus ja tuottavuus. Käsitteet on lainattu yrityselämästä ja niiden sovittamisessa valtionhallintoon on ollut monia ongelmia. Erityisesti vaikuttavuutta on hankala arvioida yksityiskohtaisesti. Vaikuttavuudessa on kysymys toiminnan ja tulosten laadusta, joka kääntyy työläästi numeroiksi.²⁸⁰

²⁷⁵ Aarnio 2012, s. 247.

²⁷⁶ Aarnio 2012, s. 247.

²⁷⁷ Aarnio 2012, s. 247.

²⁷⁸ Aarnio 2012, s. 247.

²⁷⁹ Aarnio 2012, s. 247.

²⁸⁰ Aarnio 2012, s. 247.

Tuomioistuimet ovat kehittäneetkin myös omia laatumittareita, esimerkiksi Rovaniemen hovioikeuspiirissä on ollut käynnissä erityinen laatuhanke, jolla on pyritty parantamaan ja myös yhtenäistämään hovioikeuden tuomiopiirissä olevien tuomioistuinten vaikuttavuutta. Samansuuntaisia hankkeita on ollut vireillä myös Turun hovioikeuspiirissä, johon Tampere ja täten Pirkanmaan käräjäoikeus kuuluvat.²⁸¹

Tuomioistuinten toiminnan laatu on ratkaisevasti riippuvainen siitä, miten se tuottaa oikeusturvaa kansalaisille. Oikeusturva puolestaan riippuu muun ohella siitä, miten lain- ja oikeudenmukaisia ratkaisut ja sitä toteuttava prosessi ovat, kuinka hyvä on tuomioperustelujen taso ja kuinka joutuisaa menettely tuomioistuimissa on.²⁸²

Laatuun vaikuttaa luonnollisesti myös asiakaspalvelun taso. Asiakaspalvelun tasoa ei juurikaan voi mitata määrällisillä kriteereillä. Ratkaisujen ja prosessin lain- ja oikeudenmukaisuutta sekä perustelujen tasoa voidaan sen sijaan ainakin jossakin määrin mitata muutoksenhakuherkkyydellä. Mitä vähemmän tyytymättömyyttä ratkaisut aiheuttavat, sitä paremmin ne asiaan osallisten mielestä toteuttavat oikeusturvaa.²⁸³

Joutuisuus on edellä mainituista helpoimmin ja luontevimmin mitattavissa selvittämällä juttujen läpivirtausta eli sitä, kuinka pitkiä eri juttutyyppejen käsittelyajat ovat. Taloudellisuudellekin on luotu omat mittapuunsa. Toiminta katsotaan sitä taloudellisemmaksi, mitä vähemmillä kustannuksilla tulos saavutetaan. Taloudellisuutta toteutetaan siten, että jutut ohjataan niiden luonteen mukaisesti mahdollisimman tarkoituksenmukaisiin kokoonpanoihin. Kansliatoiminnan hyvä järjestäminen ja asioiden delegoiminen kansliahenkilökunnalle tuottaa sekin tehoa ja taloudellisuutta.²⁸⁴

Tuloksellisuutta itsessään mitataan tulosohjausjärjestelmässä kahdella mittarilla. Toimintamenoja verrataan joko ratkaistujen asioiden määrään tai tietyllä tavalla painotettuihin suoritteisiin asiaryhmittäin. Mitä enemmän ratkaisuja tuotetaan tietyllä rahamäärällä, sitä taloudellisempaa toiminta on. Painotettu mittari on vaikeampi. Sen idea on siinä, että esimerkiksi täysilukuisessa kokoonpanossa ratkaistut rikosasiat ja suulliseen käsittelyyn tulleet riita-asiat saavat suuremman merkityksen kuin esimerkiksi istunnossa ratkaistut hakemusasiat.²⁸⁵

²⁸¹ Aarnio 2012, s. 247.

²⁸² Aarnio 2012, s. 247.

²⁸³ Aarnio 2012, s. 248.

²⁸⁴ Aarnio 2012, s. 248.

²⁸⁵ Aarnio 2012, s. 248.

Oma näkemykseni on, että nykyiset valtiontalouden säästötalkoot ja niiden aiheuttama lisääntyvä toiminnan ja toimintojen tehostaminen sekä niukkuuden jakaminen ministeriöille, ja täten ministeriöiden alaisille virastoille, aiheuttaa tiettyjä, joskus suurempiakin ongelmia tuloksellisuuden mittaamisessa. Ainakin oikeusministeriön alaisissa virastoissa ja mahdollisesti myös oikeusministeriössä itsessään, jätetään eläköitymisen tai irtisanoutumisen johdosta vapautuvia virkoja täyttämättä, jotta vaadittuihin talouslukuihin päästäisiin. Tämä on suora seuraus valtiontalouden tuottavuusohjelmista.

Tämä tarkoittaa sitä, että ministeriössä tai virastossa jäljelle jäävä henkilöstö joutuu tekemään töitä enemmän ja tehokkaammin. Tuloksellisuus otetaan siis tavallisen virkamiehen selkänahasta. Voidaanko tällöin vaatia tuloksellisuuden nimissä ja sitä mitattaessa esimerkiksi käräjäoikeuden ratkaisevan enemmän juttuja tänä vuonna pienemmällä henkilöstömäärällä kuin edellisvuonna suuremmalla henkilöstömäärällä? Siinäpä on iso kysymys poliitikoille pähkäiltäväksi. He kun päättävät valtion budjetista ja siten ministeriöiden määrärahoista ja täten virastojen yms. toimintaedellytyksistä. Juuri valittu eduskunta²⁸⁶ on siis isojen taloudellisten ja rakenteellisten ongelmien edessä.

²⁸⁶ Eduskuntavaalit olivat 19.4.2015.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tiivistetysti sanoen valtiovarain controller -toiminnon ja valtioneuvoston controllerin tehtävänä on varmistaa ja kehittää valtion talouden ja toiminnan ohjausjärjestelmän laatua sekä varmistaa valtiontaloutta ja toiminnan tuloksellisuutta koskeva tilivelvollisuus. Controller-toiminto on valtioneuvoston neuvonantaja ja johdon tuki. Toiminto on myös valtioneuvoston budjetti- ja tulosvalvoja, toiminnallisesti riippumaton valtioneuvostoa palveleva valvontaviranomainen. Controller-toiminnon tehtävänä on vaikuttaa keskeisesti siihen, että valtion tilinpäätöskertomuksessa annetaan oikeat ja riittävät tiedot valtiontaloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta, erityisesti yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehityksestä. Toiminto ohjaa ja kehittää valtion tilinpäätösraportointia ja tuloksellisuutta koskevaa arviointia.²⁸⁷

Controller-toiminnon tiedonsaantioikeus on laaja ja salassapitosäännöksistä huolimatta sillä on oikeus saada talousarviolain 24 §:n mukaan maksutta valtion virastoilta, laitoksilta, liikelaitoksilta ja talousarvion ulkopuolisilta rahastoilta asiakirjoja, selvityksiä ja tietoja siten, että se voi suorittaa tehtävänsä. Salassapitosäännökset eivät estä sitä, että controller-toiminnolla on oikeus saada tietoja valtion taloutta, toimintaa, varoja ja omaisuutta koskien (Vtal 24 g § 2.mom).

Organisatorisesta sijoituksestaan huolimatta valtiovarain controller -toiminto ja siinä toimivat valtioneuvoston controller sekä apulaiscontroller ovat talousarviolain 24 §:n mukaisesti riippumattomia erityisviranomaisia tehdessään havaintoja ja pyytäessään tietoja. Talousarviolaisissa myös säädetään controller-toiminnon itsenäisestä ratkaisuvallasta (Vtal 24 h §).

Suhteessa ulkoiseen finanssivalvontaan ja sisäiseen valvontaan controller -toiminto on asemaltaan ja tehtäviltään läheisessä yhteistyössä sisäisen valvonnan kanssa.²⁸⁸ Parantaakseen toimintansa tehokkuutta julkisyhteisöt vannoivat koko 1990-luvun tulohajauksen nimiin. Juridisesti tuloksellisuuden sääntely tuolloin jäi sen tavoitteellisuuden, suunnitteluelementin ja hallintosopimusluonteen vuoksi väljien, asetuksen tasoisten normien varaan. Sääntelyn tason nosto (VtaL 17 §), valtion tilinpäätöskertomuksen sisältövaatimukset sekä valtiovarain controller -toiminnon perustaminen ovat aivan viime vuosina tuoneet tuloksellisuuden käsitteistöön, osin sisältöönkin, uudenlaista uskottavuutta. Oikeudellisesti tulohajaus ei olekaan tyhjentävästi

²⁸⁷ Myrsky 2010, s. 144.

²⁸⁸ Myllymäki 2007, s. 150.

ymmärrettävissä. Tuloksellisuuden sääntely on kohdistunut lähinnä menettelytapoihin ja organisatorisiin kysymyksiin. Tulosohejaus on myös parantanut suuresti valtionhallinnon yksikköjen tehokkuutta.²⁸⁹

Valtiontalouden tarkastuksen hallinnollisena lähtökohtana oli alkujaan varmistaa valtion taloudenhoidon laillisuus. Kun valtiontaloudelta vaaditaan yhä suurempaa tuloksellisuutta ja tehokkuutta, tarkastuksen toisena lähtökohtana on tarkoituksenmukaisuus, toisin sanoen budjettivaroin saavutetut tulokset. Tämä tarkoituksenmukaisuustarkastus tulee kasvattamaan merkitystään tulevaisuudessakin, johtuen Suomen tulevaisuuden taloudellisista näkymistä.

Valtiontalouden finanssivalvonnassa tapahtui suuria muutoksia vuonna 2000. Sisäisen valvonnan status nostettiin 1.3.2000 lähtien lain tasolle (VtaL). Samassa yhteydessä selkiytettiin sisäisen valvonnan suhdetta ulkoiseen finanssivalvontaan. Tätäkin monin verroin merkittävämpi uudistus oli valtiontalouden tarkastusviraston siirto pois hallitusvallan alaisuudesta eduskunnan yhteyteen. Tarkastusviraston riippumattomuus kansanvaltaisesta päätöksenteosta ei voi muodostua itseisarvoksi (vrt. PL 90.2 §). Toisaalta uudistus antoi mahdollisuuden arvioida kriittisesti valtiontilintarkastuksen sisältöä suhteessa tarkastusviraston suorittamaan tuloksellisuuden (toiminnan) tarkastukseen. Myös tarkastusorganien on kyettävä itse uudistumaan ja arvioimaan työnsä sisältöä ja merkitystä demokraattisen yhteiskunnan vahvistajana.²⁹⁰

Valtiovarain controller -toiminto on osa sisäistä valvontaa. Sisäinen valvonta on prosessi, ei siis mikään yksittäinen toimenpide tai olosuhde. Prosessi tarkoittaa vaiheittaisten toimenpiteiden sarjaa. Siinä käytetään keinoja, joilla pyritään tiettyyn päämäärään, varmistamaan tavoitteiden toteutuminen. Se on valvonnan ensisijainen tehtävä. Valvonnalla varmistetaan myös, että yksittäiset toimet palvelevat tarkoituksenmukaisesti tavoitteiden saavuttamista. Sisäinen valvonta ei koskaan saa olla itsetarkoitus.²⁹¹

Täytyy muistaa, että sisäisen valvonnan saavat aikaan ihmiset. Ei ole kyse pelkästään toimintakäsikirjoista ja lomakkeista valvontavälineinä, vaan ennen kaikkea ihmisistä kaikilla organisaatiotasolla. Ihmisten kautta syntyy organisaation kulttuuri, etiikka ja arvot. Ihmiset

²⁸⁹ Myllymäki 2007, s. 386.

²⁹⁰ Myllymäki 2007, s. 388.

²⁹¹ Holopainen yms. 2006, s. 45.

ajattelevat, kommunikoivat ja toimivat, ja siitä syntyy sisäinen valvonta.²⁹² Tähän pohjautuen myös inhimilliset virheet ovat mahdollisia sisäisessä valvonnassa.

Tämän lisäksi pitää myöskin huomioda, että sisäisen valvonnan voidaan odottaa antavan vain kohtuullisen varmuuden päämäärien saavuttamisesta organisaation johdolle ja hallitukselle. Sisäisen valvonnan työsuoritukselle tulee asettaa taloudellisuuden vaatimukset, etteivät valvonnan kulut kasva liian suuriksi suhteessa siitä saatavaan hyötyyn. Sisäisen valvonnan yhteys organisaation tavoitteelliseen toimintaan ilmenee siinä, että valvonnan tehtävänä on seurata, saavutetaanko organisaation tavoitteet ja miten ne saavutetaan.²⁹³

Historiallisesta näkökulmasta katsottuna eli parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen näkökulmasta, jonka päätarkoituksena oli eduskunnan budjettivallan turvaaminen, ja jonka kautta eduskunta valvoi, että hallitus noudattaa valtion taloudenhoidossa lakeja sekä tulo- ja menoarviota, on päästy nykyiseen valtiontalouden valvonnan kehityksen tilaan. Valtiontalouden valvonta on kehittynyt paljon viime vuosina ja vuosikymmeninä valvonnan muotoja, ja varsinkin valvontaorganisaatioita myöden.

Esimerkiksi eduskunnan tarkastusvaliokunnan tehtävänä on valvoa valtiontalouden hoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta, valtion talousarvion noudattamista ja tulostavoitteiden saavuttamista. Valtiontalousjärjestelmä edellyttää parlamentaariselta valvonnalta toiminnan tuloksellisuuden ja talousarvion vaikuttavuuden demokraattista arviointia sekä tehtyjen johtopäätösten hyödyntämistä valtiontaloutta koskevassa päätöksenteossa. Näistä syistä tarkastusvaliokunnan perustaminen on ollut johdonmukainen jatko valtiontalouden valvonnassa 2000-luvulla toteutetuille uudelleenjärjestelyille.

Nimestään huolimatta tarkastusvaliokunta ei ole niinkään tarkastus vaan valvontaelin, jolla kuitenkin on laaja toimivalta saada tietoja valtionhallinnosta, salassa pidettävät tiedot mukaan lukien. Se voi tehdä valvontakäyntejä viranomaisten luona. Muista valiokunnista poiketen sen tehtäviin ei juurikaan kuulu hallituksen lakiesitysten valmistelua valtiontalouden valvontaan liittyviä esityksiä lukuun ottamatta. Keskeinen käsiteltäväksi tuleva aineisto muodostuu valtion tilinpäätöskertomuksesta, Valtiontalouden tarkastusviraston toimintakertomuksesta tilintarkastuskertomuksineen sekä eduskunnan tilintarkastajien kertomuksesta.

²⁹² Holopainen yms. 2006, s. 45.

²⁹³ Holopainen yms. 2006, s. 46.

Tarkastusvaliokunta voi myös teettää oma-aloitteisesti selvityksiä ja tutkimuksia, pyytää valtioneuvostolta ja ministeriöiltä selontekoja sekä kuulla asiaan osallisia ja asiantuntijoita. Se voi tilata ulkopuolisia tutkimuksia päättämistään aiheista erillismäärärahan puitteissa.

Kokonaiskuvan vuoksi parlamentaarisen finanssivalvonnan pääpaino on valtiontalouden yleisessä tilassa ja hoidossa. Keskeinen kysymys on, toteutuvatko valtion taloudenhoidossa eduskunnan asettamat yhteiskuntapoliittiset tavoitteet. Parlamentaarisen finanssivalvonnan tehtävä on kertoa, ei sanktioida. Valiokunnan omiin valvontahavaintoihin perustuvat käynnit ja merkittävien valvontahavaintojen toimittaminen eduskunnan tietoon täysistunnossa käsiteltävässä valiokunnan mietinnössä eivät kytkeydy kiinteästi varainhoitovuoteen. Samansuuntaisesti vaikuttaa parlamentaarista finanssivalvontaa koskevan organin nelivuotinen aikajänne. Tarkastusvaliokunnan valinta eduskunnan toimikaudeksi korostaa jatkuvuutta ja työn parlamentaarista vastuullisuutta.

Tarkastusvaliokunta on eduskunnan keskeinen valvontaelin valtiontaloushallinnon läpäisevän tulosohjausjärjestelmän valvonnassa. Se arvioi mm. valtioneuvoston tilinpäätöskertomuksen osana olevan valtion tilinpäätöksen ja controller-toiminnon raportin välityksin tulosohjauksen perusideaa eli missä määrin budjetissa myönnetty määrärahoin on onnistuttu toteuttamaan tulossopimuksessa asetettuja tulostavoitteita.

Valiokunnalla on tällöin saatavilla tilintarkastusyksikkökohtaisesti viraston ja ministeriön väliset tulossopimukset, niihin sisältyvät tulostavoitteet sekä sopimusten toteutuksen seurantaraportit. Jos valiokunta jossakin erityistapauksessa haluaa syventyä määrärahan käytön pienimpiin yksityiskohtiin, sillä on tarvittaessa käytettävissään kaikki tiedot kirjanpitoyksikön ja yksikkökohtainen tilipisteen tarkkuudella. Tulosohjaus näet ulottuu tälle tasolle saakka. Tällaisten detaljitetien yhdistämisellä ja taulukoinnilla jollakin erityisseurantaan valitulla alalla voidaan saavuttaa tuloksia, joiden yhteiskunnallinen merkitys yltää eduskunnan tilinpäätöskertomuksesta annettavan täysistuntopäätöksen tasoon saakka.

Tutkimuksen tärkeimpinä johtopäätöksinä voidaan pitää, että toimivaltariitoja controller-toiminnon sekä valtiontalouden tarkastusviraston että eduskunnan tarkastusvaliokunnan välillä ei suuremmin ole ja päällekkäisyydetkään eivät ole ongelmallisia. Kaikki kolme tahoa voivat arvioida ja ottaa kantaa samoihin asioihin etenkin valtion toiminnan ja talouden raportoinnin osalta, mutta niiden näkökulmat ja roolit ovat erilaiset: valtiovarain controller -toiminto on valtioneuvoston sisäinen yksikkö, jonka tehtävänä on kehittää kannanottojen ja suositusten avulla valtioneuvoston toimintaa etenkin

raportoinnin osalta. VTV ja tarkastusvaliokunta ovat valtioneuvoston ulkoisia tarkastajia ja arvioijia. Tarkastusvaliokunta on lisäksi osa poliittisen tilivelvollisuuden päätösprosessia.

Huomioitavan arvoista on, että controller-toiminnolle valtioneuvosto mukaan lukien valtiovarainministeriö voi antaa toimeksiantoja. Tätä mahdollisuutta valtioneuvostolla ei ole suhteessa VTV:n ja tarkastusvaliokuntaan.

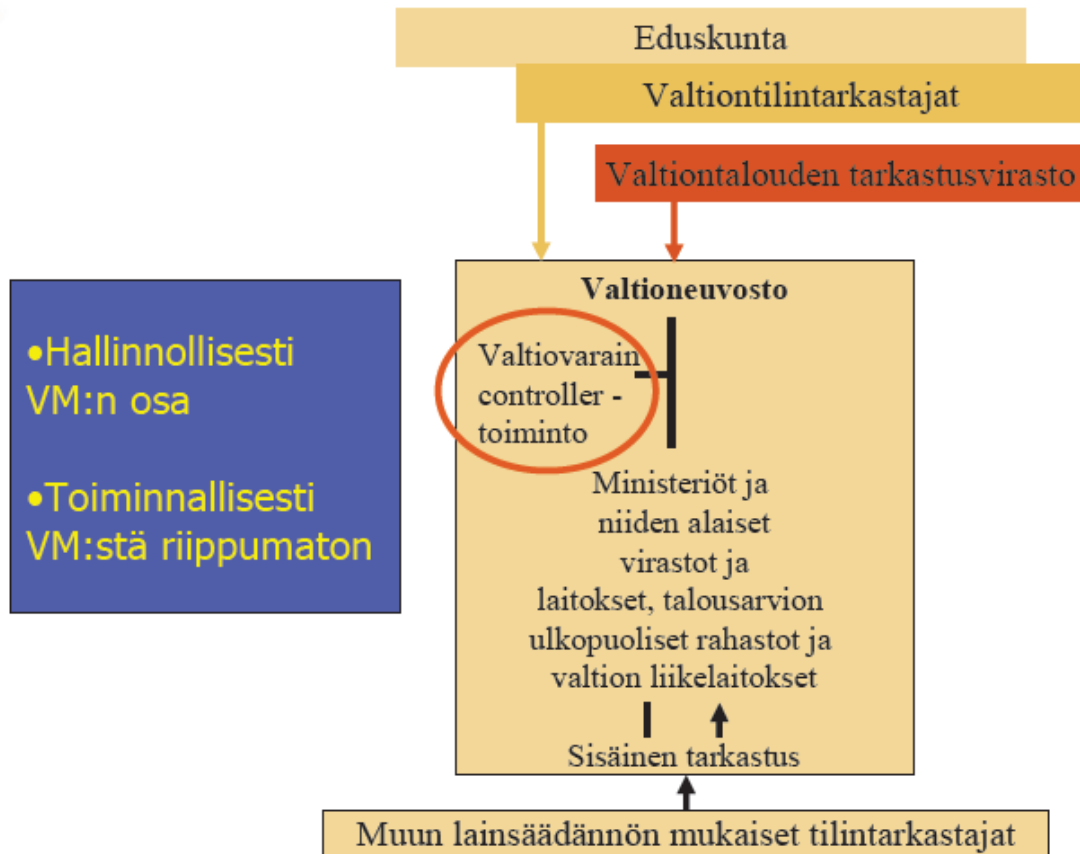
Myös talousarviolain mukainen toimivalta ja asema on laaja ja kattaa valtiovarain controller -toiminnon tehtävien edellyttämät tarpeet. Controller-toiminnon tehtävät ovat pääosin informaatio-ohjauksen luonteisia ja niitä toteutetaan tuottamalla tietoa valtioneuvoston käyttöön joko raporttien, lausuntojen, suositusten tai kannanottojen muodossa. Näistä edellä mainituista asioista koostuu valtiovarain controller -toiminnon oikeudellinen asema.

Valtiovarain controller -toimintoa on yritetty uudistaa organisatorisesti, mutta vielä tällä hetkellä se toimii edelleen hallinnollisesti valtiovarainministeriössä ja on riippumaton tulos- ja valtiovarainvalvojana. On ollut puhetta, että valtiovarain controller -toiminto siirrettäisiin pois valtiovarainministeriöstä ja se sijoitettaisiin valtioneuvoston kansliaan. Vielä puheet eivät kuitenkaan ole konkretisoituneet. Tulevaisuus näyttää valtiovarain controller -toiminnon paikan organisaatiokaavioissa. Kaikesta huolimatta controller-toiminto voi huoletta jatkaa toimintaansa, koska valtiontalouden valvonnan, neuvonnan, konsultoinnin, raportoinnin ja tiedon tuottamisen tarpeet eivät ole vähenemässä vaan päinvastoin. Varsinkin nykyisellä niukkuuden aikakaudella controller-toiminnon merkitys, kuten muidenkin valtiontalouden valvojien merkitys korostuu.

6. LIITTEET



Controller –toiminnon asema

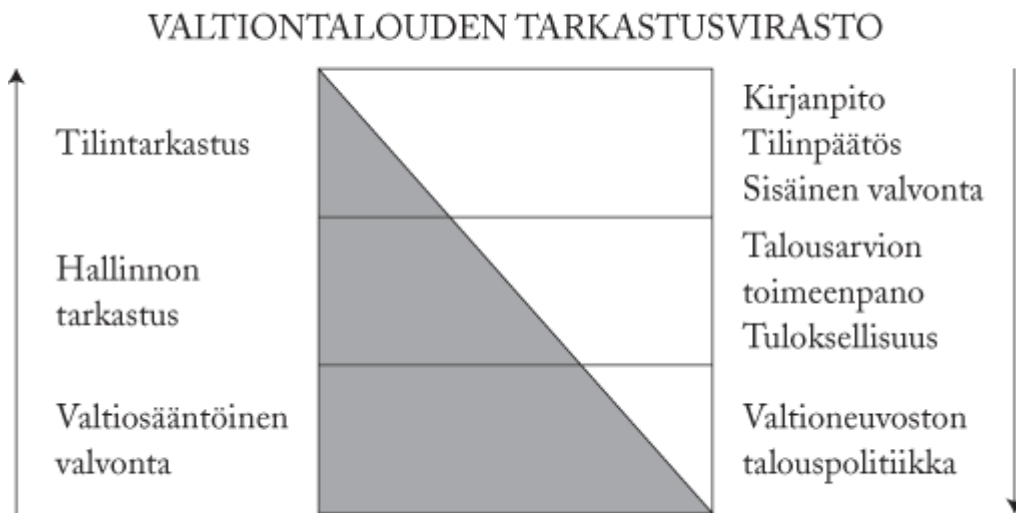


- Hallinnollisesti VM:n osa
- Toiminnallisesti VM:stä riippumaton

Liite 1.²⁹⁴

²⁹⁴ Holmberg, Esitelmä 2007, s. 4.

Valtiontalouden valvonta



EDUSKUNNAN TARKASTUSVALIOKUNTA
Vuositolintarkastuksen sisältö

Liite 2.²⁹⁵Liite 3.²⁹⁶²⁹⁵ Myllymäki 2007, s. 137.²⁹⁶ Myllymäki 2007, s. 163.



Liite 4²⁹⁷

²⁹⁷ http://vm.fi/documents/10623/1214660/VM_organisaatiokaavio_helmikuu_2015/c6ff30ca-b197-4292-92e2-3998e6f8947b